



DIÁRIO DA REPÚBLICA

7 de Abril de 2004

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

**Decisões proferidas pela 2.ª Secção
(Contencioso Tributário)
Decisões em subsecção
em matéria de contencioso tributário geral
durante o 2.º trimestre de 2003**

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Recurso n.º 34/03. Recorrente: Cervejaria A Paulistinha de Gaspar & Luís Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. Cervejaria "A Paulistinha de Gaspar & Luís, Lda.", com sede na Rua Afonso de Albuquerque, 33, Figueira da Foz, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, a liquidação adicional de IVA, relativo aos anos de 1992 e 1993, e juros compensatórios.

O Mmo. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação procedente, anulando a liquidação impugnada.

Inconformado, o representante da Fazenda Pública interpôs recurso para o TCA.

Este julgou procedente o recurso, revogou a decisão recorrida, julgando improcedente a impugnação.

Inconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. Com o fundamento de que as testemunhas não apresentaram no processo os documentos de transferência interna que serviram de base à declaração rectificativa, a decisão ora recorrida *não deu como provados os factos que constavam das alíneas r), s), t), z), aa), ab), ac) af) e ak)* da decisão da 1.ª instância, mas resulta dos autos que o técnico fiscal ordenou a apresentação da declaração rectificativa, *o que ele próprio não desmente porque ainda era possível quantificar as transferências efectuadas* e não foram tidas em conta estas rectificações.

B. Verifica-se assim que não é correcta a decisão da matéria de facto dada como provada pelo acórdão ora recorrido, dado que o mesmo usou um critério de *livre apreciação da prova testemunhal, que não é legalmente aceite*, por a aceitação do depoimento da testemunha ficar dependente do facto de a mesma ter suporte em documento, *porque isso é inutilizar o recurso à prova testemunhal*.

C. Acresce que é *contraditório* dar-se como provado - al. p) dos novos factos provados - que *a impugnante procedeu, como indicado pela fiscalização, à entrega das declarações rectificativas* e depois não se aceitar que essas declarações correspondam a situações reais e que ainda era possível rectificar, nos seus precisos termos, as quantidades - como fora dado como provado pela 1ª Instância nas alíneas aa), ab) e af).

D. Deste modo, o acórdão recorrido ao desvalorizar a prova testemunhal da forma como o fez, violou de forma flagrante o disposto nos artigos 392.º e 396.º, ambos do CC, por erro de interpretação e aplicação.

E. Em consequência, deve ser *anulado o julgamento da matéria de facto* realizado no acórdão recorrido, ordenando-se a baixa dos presentes autos à 2ª Instância para ser devidamente realizado esse julgamento, *com respeito por toda a prova produzida*.

F. Mas o acórdão recorrido padece ainda de um erro ainda mais grave, que julgávamos já erradicado dos tribunais fiscais, qual seja, o de que o depoimento do técnico fiscal a confirmar o seu relatório seria decisivo, pois está a atribuir-se *força probatória especial*, para não dizer plena, a um acto que, por ser praticado por um dos sujeitos processuais - a *Fazenda Pública* -, será naturalmente favoravelmente ao ponto de vista desse sujeito.

G. Ao atribuir força probatória especial a esse depoimento e a esse documento particular, a decisão ora recorrida viola de novo as normas dos artigos 392.º e 396.º do CC e ainda o disposto nos artigos 363.º, 1, e 376.º do mesmo diploma legal.

H. Assente na al. p) que *a impugnante procedeu, como indicado pela fiscalização, à entrega das declarações rectificativas*, estão aí indicadas as quantidades exactas que foram transferidas e assente que a declaração rectificativa foi feita de harmonia com o que foi ordenado pela fiscalização, não se percebe a conclusão de que *se não sabem as quantidades exactas de CEVC*.

I. Por isso, e como já foi decidido pelo STJ, não podem ser aceites as ilações de facto extraídas pelo Tribunal da Relação, quando as mesmas não respeitam o desenvolvimento lógico dos factos dados como provados, como sucede no presente caso, pois as conclusões a que chega a decisão recorrida são contraditórias com os factos que ela mesma considera provados.

J. De novo se refere que deve ser *anulado o julgamento da matéria de facto* realizado no acórdão recorrido, ordenando-se a baixa dos presentes autos à 2ª Instância, para ser devidamente realizado esse julgamento, *com respeito por toda a prova produzida*.

K. Do relatório do TVT não resulta, por um lado, a verificação de qualquer das situações previstas no artigo 51.º, n.º 1, antes é referido que a contabilidade está perfeitamente organizada e não está demonstrada a *impossibilidade* de determinação da matéria colectável, nos termos do n.º 2 do citado artigo 51.º, pelo que, como *questão prévia*, verifica-se a ilegalidade do recurso aos métodos indiciários.

L. Como resulta provado no ponto i) al. A) *"... a única falta da firma foi a não conservação dos tickets como apoio dos registos efectuados ao abrigo do artigo 46.º do CIVA"* e, só por esse facto, *não pode dizer-se que a contabilidade não merece crédito* - em contradição com o anteriormente escrito - só porque faltam os documentos de suporte - *tickets* - que servem de base aos documentos de apuro diário, pois deviam lá estar, mas a sua falta *não retira credibilidade à contabilidade*.

M. Por outro lado, não se sabe como foi obtida a margem de comercialização de 25% - *carece o relatório do TVT de demonstração da forma como chegou a esse valor* -, dado que *tem de haver diferentes margens de comercialização para o marisco vendido por grosso*, onde o peso da venda é praticamente igual ao de compra e para o marisco vendido a retalho, onde o peso da venda é substancialmente menor do que é comprado, pois a mesma quantidade de marisco entre a compra e a venda, por força da cozedura, *perde cerca de 60% do seu peso e existem diferentes tipos de margem de comercialização* consoante as espécies de marisco vendido, sendo certo que, como resulta ainda desse relatório, as compras das diferentes espécies *são feitas em quantidades diferentes, tudo de harmonia com os factos dados como provados*.

N. Além disso, o TVT *arbitariamente* aplicou a mesma margem de comercialização a espécies diferentes de marisco, bem como, e

também *arbitariamente*, aplicou a mesma margem de comercialização a marisco vendido por grosso e a retalho, estando demonstrado que os resultados obtidos *não correspondem à realidade*, mesmo a descrita pelo TVT, sendo correcto o valor e montante de aquisição constante da declaração modelo 22, apresentada pela impugnante - quer na declaração inicial, quer na declaração de substituição -, é manifesto que o TVT procedeu a uma *errónea quantificação dos valores de facturação realizados pela impugnante*, pelo que tem de proceder a presente impugnação.

O. O acórdão recorrido, ao colar-se ao relatório do TVT, acaba por ir contra os factos que ele próprio deu como provados, ou seja, *não tem em conta diferentes margens de comercialização praticadas pela ora impugnante consoante os produtos que vende*, não tem em conta as perdas de peso que o TVT não considerou mas que o acórdão recorrido deu como provado - al. n) dos factos provados - que *altera de forma significativa as quantidades vendidas* e não tem, por fim, em conta que há mercadorias compradas - café, cerveja e outras bebidas... -, que não têm essa margem de comercialização e algumas vezes até têm preços tabelados.

P. Também o acórdão recorrido é ilegal, pois enferma do vício apontado de vício de fundamentação, por *errónea quantificação dos valores patrimoniais contra os factos que ele mesmo deu como provados*.

Q. Para um cálculo minimamente rigoroso de quaisquer quantias devidas pela ora impugnante, *tendo em conta a matéria de facto dada como provada*, é preciso saber *as quantidades de cada tipo de marisco comprado para a secção de grosso; as quantidades de cada tipo de marisco transferido para a secção de retalho; as quantidades de cada tipo de marisco vendido a grosso; as quantidades de cada tipo de marisco vendido pela secção de retalho, depois de cozinhado; as quantidades perdidas de cada tipo de marisco durante a cozedura e as margens de comercialização de cada tipo de marisco*.

R. Não resultam do relatório do TVT nenhum destes elementos e, todavia, foi dado como provado que existiam, e atendendo às dificuldades de averiguação de se saber se, *com todas estas condicionantes*, existe ou não omissão de vendas e, em caso afirmativo, em que quantidade, sendo certo que *não é possível fazer-se, atento o tempo decorrido, essa determinação*, estamos perante um caso evidente, claro e flagrante de *dúvida fundada*.

S. Por isso, atento o "espírito de dúvida", face ao teor do relatório do TVT e ao seu depoimento, bem como do depoimento das testemunhas arroladas, aplica-se a regra do *onus da prova*, prevista no artigo 121.º do CPT, sendo certo que *não se verifica aqui a limitação prevista no n.º 2 desse artigo*, apesar de se tratar de uma impugnação de métodos indiciários.

T. Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se o acórdão recorrido para ficar a valer a sentença da 1.ª Instância que julgou a presente impugnação procedente e provada e *anulou a liquidação adicional de IVA feita à ora impugnante e relativa aos anos de 1992 e 1993*.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto assente no TCA:

a) A impugnante exerce a actividade de "café" e "venda de marisco".
b) Possui, para o efeito, na cidade da Figueira da Foz, um estabelecimento onde funciona o café e uma pequena loja, junto ao café, para a venda de marisco.

c) Tem ao seu serviço vendedores que se deslocam até aos clientes.

d) No estabelecimento de café a impugnante também prepara e serve marisco.

e) A impugnante está, em termos fiscais, enquadrada no Regime Normal - periodicidade mensal - de IVA e encontra-se tributada em IRC pela 1.ª Repartição de Finanças do concelho da Figueira da Foz.

f) Os Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária procederam a exame à escrita da impugnante, relativamente aos anos de 1992 a 1994, tendo sido elaborado o respectivo relatório.

g) Com base nos factos aí relatados a AF considerou que estava demonstrada, relativamente ao ano de 1992, a omissão de vendas no valor de 2.973.674\$00, pelo que deixou de liquidar e entregar ao Estado IVA no montante de 478.345\$00 e, relativamente ao ano de 1993, a omissão de vendas no montante de 11.045.319\$00, com falta de liquidação e entrega de IVA no montante de 1.767.251\$00.

h) No seguimento, a AF procedeu à emissão das respectivas notas e apuramento mod. 382 do IVA em falta, naqueles indicados montantes, notificadas à impugnante, juntamente com o teor do relatório de fiscalização, em 3/8/95.

i) Os factos relatados pelos serviços de fiscalização são, além do mais, os seguintes:

"A - Cumprimento dos artigos 39.º e 46.º do CIVA.

Prestada a competente informação no questionário-resposta (que se junta) donde ressalta que a única falta da firma foi a não conservação dos *tickets* como apoio dos registos efectuados ao abrigo do artigo 46.º do CIVA.

Foi feita a competente notificação.

(...)

No seguimento da fiscalização verifiquei ter havido variações significativas nas margens de lucro das duas actividades, "café" e "venda de marisco", de exercício para exercício, sem qualquer justificação para o facto e assim concluí que:

1. A contabilidade revela uma grande confusão no que respeita à compra de matérias-primas e compra de mercadoria e aos serviços prestados e vendas de mercadorias.

Assim constatei que foram classificados como compra de matérias-primas todos os artigos para venda no café; no entanto, também vende, no café, marisco preparado, que foi todo classificado como mercadoria...

Não transferiu o marisco (mercadorias) para o café; assim, face aos elementos contabilísticos que também estão revelados nas respectivas declarações mod. 22 ... apurei as seguintes margens de lucro:

(...)

2 - Por amostragem, concluí que as margens de lucro reais e efectivas na comercialização do marisco (mercadorias) variam entre 15% e 46%, como a seguir demonstro.

(...)

3 - Perante o exposto, designadamente o facto de não ter havido transferências internas (passagem da compra de mercadorias-marisco, para o café) o que não clarifica a obtenção dos resultados apurados, as margens de lucro reveladas pela contabilidade não serem de forma

alguma comparáveis com as efectivamente obtidas, aqui demonstrada por amostragem e finalmente pelo facto dos registos diários não estarem documentados com os *tickets* da máquina registadora, os elementos da escrita não merecem qualquer credibilidade e então baseando-me, entre outros, dos elementos a que se refere a al. a) do artigo 52.º do CIRC estão assim reunidos os pressupostos para a determinação do lucro tributável por métodos indiciários, nos termos da al. d) do artigo 51.º da mesma disposição legal, pelo que passo a apresentar os valores para a liquidação.

Ano de 1992.

Relativamente a este exercício e à venda de mercadorias, com base na margem média de lucro agora apurada de 25%, proponho que essas vendas passem de 57.718.546\$00 para 60.692.220\$00, ou seja: 48.553.776\$00 (CEV) \times 1,25.

Assim,

a) Para efeitos de IRC.

Correcção às vendas no valor de 2.973.674\$00.

(...)

b) Para efeitos de IVA.

Demonstrada a omissão de vendas no valor de 2.973.674\$00, então a firma deixou de liquidar e entregar nos cofres do Estado IVA na importância de 478.345\$00, apurado na proporção do efectivamente entregue, ficando assim devidamente discriminado por períodos de imposto;

(...)

Ano de 1993.

Relativamente a este exercício, com base na fundamentação usada para o exercício anterior e atendendo a que a margem média de lucro foi de 25%, então proponho que as vendas de mercadoria passem de 43.517.310\$00 para 54.562.629\$00, ou seja, 43.650.103\$00 (CEV) \times 1,25.

Assim,

a) Para efeitos de IRC

Correcção às vendas no valor de 11.045.319\$00.

(...)

b) Para efeitos de IVA

Demonstrada a omissão de vendas no valor de 11.045.319\$00, então a firma deixou de liquidar e entregar nos cofres do Estado IVA na importância de 1.767.251\$00, como a seguir se discrimina, por períodos de imposto e proporcionalmente ao que foi efectivamente liquidado.

(...)

j) Fixados que foram, pelo CRF, os valores constantes do relatório da fiscalização, a impugnante, notificada dessa fixação, reclamou para a Comissão.

k) Não tendo, em sede de CDR, havido acordo entre os respectivos vogais, conforme consta da acta respectiva ... tendo sido lavrados os respectivos laudos por cada um dos vogais ... foi o imposto em falta fixado por despacho do DDF de Coimbra (n.º 10/95), de 19/7, proferido ao abrigo do disposto no n.º 3 do artigo 87.º do CPT, nos montantes já anteriormente fixados.

l) Desse despacho do DDF ... consta, além do mais, o seguinte: "ficou demonstrado na informação dos serviços de fiscalização que o contribuinte não possui todos os elementos contabilísticos, pelo que aqueles que apresenta não demonstram a realidade económica da empresa, já que não conserva em arquivo os *tickets* da caixa registadora, pelo que põe em dúvida as vendas realizadas.

Notificado dos lucros tributáveis com base nas omissões quantificadas pelos métodos indiciários, que originavam as liquidações do imposto objecto da reclamação, não reclamou dessas fixações para efeitos de IRC, tendo-o apenas feito em sede de IVA.

Na sua reclamação o contribuinte não traz nada de novo, porquanto não põe causa o relatório, nem as margens de lucro no mesmo praticadas, mas e tão somente transferência de matéria-prima, da secção de grosso para a secção de venda pública.

No seu lado também nada nos diz.

Assim, e tendo em conta todos os elementos existentes no processo, designadamente a informação dos serviços de fiscalização, de 30/8/94, mantenho os valores do imposto sobre o valor acrescentado fixados inicialmente, pelo que fixo o IVA em falta, para o ano de 1992, em 478.345\$00 ... e para o ano de 1993 em 1.767.251\$00 ...".

m) A impugnante tem duas secções de vendas distintas: uma secção de revenda e uma secção retalhista, recebendo os bens pela parte de grossista.

n) O preço praticado na secção grossista é diferente do preço praticado na secção de retalho, sendo o acréscimo elevado no retalho devido a quebras que, essencialmente resultantes da cozedura, podem determinar, quanto ao marisco, perda de peso de 60 a 70%.

o) O marisco tem margens diferentes de comercialização em função da qualidade e tamanho.

p) A impugnante procedeu, conforme indicado pela fiscalização, à entrega de declarações rectificativas, rectificando o quadro 14 das anteriores, mas sem que se alterassem os resultados finais.

3. Nas suas alegações, e logo no seu preâmbulo, a recorrente sintetiza as razões da sua discordância.

Escreveu-se:

"Insurge-se a recorrente contra a alteração da matéria de facto, que se baseou em três critérios:

...

Por fim, também discorda a ora recorrente da fundamentação de direito...".

Quer isto dizer que a censura que a recorrente dirige à decisão recorrida tem a ver quer com o julgamento de facto, quer com o julgamento de direito.

Quanto ao julgamento da matéria de facto, a recorrente insurgiu-se quanto à alteração da matéria de facto que, segundo a recorrente, se baseou nos seguintes critérios:

"a) Os depoimentos testemunhais *não têm valor* se não forem acompanhados da exibição de documentos de suporte;

"b) O depoimento do técnico fiscal *é mais relevante*, porque coincide com o relatório que ele mesmo elaborou;

"c) Por fim, a impugnante não provou as quantidades exactas de transferência entre as duas secções, *não se aceitando aqui a declaração rectificativa apresentada*.

E quanto às divergências jurídicas no tocante à decisão recorrida, têm as mesmas a ver com a legalidade do recurso aos métodos indiciários (que erige aliás como questão prévia), vício de fundamentação ("a fixação da nova matéria colectável carece de fundamentação e ajustada à realidade de facto"), errada quantificação dos valores patrimoniais e existência de dúvida fundada.

Começamos pela primeira questão, que a recorrente erige como questão prévia e que tem a ver com a legalidade de recurso aos métodos indiciários.

3.1. Da alegada ilegalidade de recurso aos métodos indiciários.

Esta invocada ilegalidade resulta das alíneas K) e L) das conclusões das alegações de recurso.

O Tribunal *a quo* entendeu correcto o recurso aos métodos indiciários.

Escreveu-se, sob esta matéria, o seguinte:

”No caso vertente, verifica-se que a fiscalização lavrou informação no sentido de que, por um lado, os registos diários não estão documentados com os *tickets* da máquina registadora e, por outro lado, a contabilidade da impugnante revela, no que respeita à compra de matérias-primas e compra de mercadoria e aos serviços prestados e vendas de mercadorias, que, embora possuindo secção de vendas por grosso e a retalho, foram classificadas como compra de matérias-primas todos os artigos para venda no estabelecimento de café, sendo que, no entanto, também vende nesse estabelecimento marisco preparado, que foi todo classificado como mercadoria, não tendo transferido o marisco (mercadorias) para este estabelecimento café.

”E é perante estas circunstâncias, designadamente o facto de não ter havido transferências internas (passagem da compra de mercadorias-marisco para o café); o facto de as margens de lucro reveladas pela contabilidade não serem comparáveis com as obtidas por amostragem; e o facto de os registos diários não estarem documentados com os *tickets* da máquina registadora, que a AF conclui que os elementos da escrita não merecem qualquer credibilidade e que estão reunidos os pressupostos para a determinação do lucro tributável por métodos indiciários nos termos da al. d) do artigo 51.º do CIRC.

”Ora estes factos são, a nosso ver, suficientes para concluir que a contabilidade não reflectia a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido, ou seja, que a contabilidade não merecia credibilidade, e para afirmar a impossibilidade de comprovar e quantificar directamente o volume de negócios da impugnante, estaria, por isso, autorizado o recurso a estimativas ou presunções”.

Pois bem.

Os factos referidos, a que o aresto recorrido deu o seu aval, justificam plenamente o recurso a métodos indiciários, com previsão do artigo 51.º do CIRC.

Não há pois qualquer censura a fazer a este segmento da decisão.

3.2. Quanto ao julgamento no tocante à matéria de facto.

Fundamentalmente, o que está em causa, neste recurso, para além da já referida discordância quanto à utilização dos métodos indiciários, é o julgamento em matéria de facto.

Para além da invocada dúvida sobre a existência e quantificação dos factos tributários, que exigiria o funcionamento do artigo 121.º do CPT.

Mas este artigo só funcionará se houver uma dúvida fundada.

Que, como veremos depois, não existe.

É verdade que o tribunal de recurso julgou de forma diversa da 1.ª Instância a matéria de facto.

O que lhe é consentido pelo artigo 712.º do CPC.

E este Supremo Tribunal só pode sindicá-lo o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais, nos limitados termos do artigo 722.º, 2, do CPC: ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

Que aliás não vem alegada.

Ora, este Supremo Tribunal não pode sindicá-lo a matéria de facto fixada na instância, por isso que é um tribunal de revista. Com aquela excepção já referida.

Escreve Alberto dos Reis ⁽¹⁾:

”O Supremo não é um tribunal de 3ª Instância; é um tribunal de revista. Com isto quer significar-se que o Supremo não conhece de questões de facto; conhece somente de questões de direito.

”As questões de facto ficam arrumadas definitivamente na Relação; ao Supremo cumpre acatar a decisão do tribunal de 2ª Instância sobre a matéria de facto; a sua função é definir o regime jurídico adequado aos factos fixados pela Relação e fazer aplicação dele a esses factos”.

Não pode assim este Supremo Tribunal censurar a apreciação da prova feita pelo tribunal recorrido, nomeadamente o enfoque que o mesmo deu a determinados depoimentos. Se o Tribunal entende que um depoimento deve ser valorado diversamente de outro, por entender que um deles é mais credível, é óbvio que tal não pode ser censurado por este Supremo Tribunal.

É óbvio que o depoimento de um técnico fiscal não pode ser valorado de forma mais relevante do que o de qualquer outro cidadão, apenas pelo facto daquele ser funcionário do Fisco e este não.

Ou seja, e para usar a expressão da recorrente, não pode ser atribuído ao funcionário fiscal ”força probatória especial” ao seu depoimento.

Mas nada impede que, nas circunstâncias concretas de determinado caso, e perante uma dada situação concreta, o tribunal conclua que, nesse caso, deve aceitar o depoimento do técnico. Dentro do princípio da livre apreciação de prova.

Ora, o tribunal não considerou o depoimento do técnico tributário, apenas e exclusivamente por essa sua qualidade.

E a isto nada há a censurar.

Por outro lado, não pode dizer-se que a apreciação da prova efectuada na instância consequencia ”inutilizar o recurso à prova testemunhal”, ”por aceitação do depoimento da testemunha ficar dependente do facto de a mesma ter suporte em documento”.

Pois uma coisa é a exibição do documento (prova documental), outra o depoimento da testemunha (prova testemunhal).

A valoração da prova testemunhal, sem exibição do documento, integra-se no princípio da sua livre apreciação que compete unicamente à instância.

E nem se diga, como o faz a recorrente, que há vício de falta de fundamentação, por isso que não se sabe como foi obtida a margem de comercialização de 25%.

Na verdade, na petição inicial escreveu-se o seguinte: ”contesta-se a margem de 25% utilizada para 1992, atendendo ao universo da amostragem utilizada ... Trata-se de uma amostragem simples que não tem em conta as quantidades adquiridas, indispensáveis, a estimação de uma margem média de lucro” (artigos 13.º e 14.º).

E as razões que valem para 1992 valem para 1993.

Ou seja, o que está em causa não é a fundamentação, mas o critério que serviu de base à fixação de uma margem de comercialização. O que é coisa diferente.

E porque assim é, não se pode falar em errónea quantificação dos valores patrimoniais, já que tal quantificação depende daquela margem de comercialização.

(1) Código de Processo Civil, anotado, Volume VI, reimpressão, pág. 28.

Daqui decorre que não existe qualquer dúvida fundada que leve a aplicar o disposto no artigo 121.º do CPT.

A prova foi feita, não há dúvidas para o tribunal *a quo*.

A decisão recorrida não merece pois censura.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente, quer na 1ª Instância, quer neste STA, ficando-se aqui a procuradoria em 50%.

Lisboa, 2 de Abril de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Assunto:

Nulidades de sentença - Omissão de pronúncia - IVA - Fundamentação - Notificação - Liquidação - Competência - Impugnação judicial - Contencioso anulatório.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A sentença é nula - omissão de pronúncia - quando deixe de apreciar questões que devesse conhecer - artºs 668º nº 1 do CPCivil e 144º nº 1 do CPT.*
- 2 — *Tal nulidade está em correspondência directa com o dever imposto ao Juiz - artº 660 nº 2 do CPCivil - de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, tendo apenas como limite a sua prejudicialidade por virtude da solução dada a outras, por tal modo que é a infracção a esse dever que concretiza a dita nulidade.*
- 3 — *O direito à fundamentação do acto tributário, ou em matéria tributária, constitui uma garantia específica dos contribuintes, devendo obedecer aos requisitos expressos nos artºs 82º do CPT e 125º do CPA, correspondentes, aliás, no essencial ao artº 1º nºs 1 e 2 do Dec-Lei 256-A/77, de 17/06 - cf. hoje o artº 77º da LGT.*
- 4 — *Deve considerar-se fundamentado o acto de liquidação adicional de IVA, baseado em relatório dos serviços de fiscalização tributária, perfeitamente claro, esclarecedor e notificado.*
- 5 — *A notificação ao contribuinte não integra o acto tributário, pelo que a sua falta ou irregularidade não afecta a validade deste mas apenas a sua eficácia.*
- 6 — *Assim, fundamentação do acto e notificação da fundamentação são realidades diversas, apenas a primeira constituindo vício de forma determinante da sua anulabilidade.*
- 7 — *O processo de impugnação judicial constitui um contencioso anulatório, pelo que nele se não pode declarar a ineficácia do acto tributário mas apenas decretar a sua invalidade.*

Recurso nº 37/03. Recorrente: Irmãos Melo L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Irmãos Melo, L.^{da}, do aresto do TCA, proferido em 11/Jun/02, que negou provimento ao recurso que a mesma interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de IVA, do ano de 1990, no montante de 7.186.360\$00.

Fundamentou-se a decisão, em que a determinação da matéria colectável do imposto foi efectuada por meras correcções técnicas e não com recurso a métodos indirectos ou indiciários, não havendo, pois, que conhecer da inconstitucionalidade das normas que a estes se referem, pois que não foram aplicadas, nem da incompetência do autor do acto, pois é questão que não foi invocada na petição nem conhecida na sentença nem é de conhecimento oficioso, estando a liquidação formalmente fundamentada, não se confundindo com ela a falta de comunicação dos respectivos fundamentos que não gera a respectiva invalidade, tal como a falta de remessa de cópia do relatório da fiscalização, irregularidade, aliás, suprida.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1ª - A Administração Fiscal, no caso vertente, recorreu aos métodos indiciários, como resulta, aliás, expressamente do relatório dos serviços de fiscalização, na determinação da matéria colectável na base da qual determinou - sem critério e por forma que se possa considerar inteligível, diga-se de resto - o montante liquidado do imposto IVA.

2ª - A determinação da matéria colectável fundou-se pretensamente em inexactidões e irregularidades na contabilização das operações da empresa e indícios de que a contabilidade da impugnante não reflectia a sua exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido.

3ª - Dispõe o artigo 204º da Constituição da República Portuguesa “... não podem os Tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados”, razão pela qual o Tribunal recorrido violou, nesta parte, o disposto no nº 2 do artigo 660º do C.P.Civil.

4ª - O acto tributário consubstanciado na nota de liquidação - conforme doc. nº 2 junto com o requerimento inicial de impugnação não se encontra fundamentado, nem de facto, nem de direito.

5ª - Do elenco dos factos provados, sendo alguns deles transcrições do relatório dos Serviços de Fiscalização carecentes de fundamentação e prova, também não resulta que esteja fundamentado o acto tributário.

6ª - O autor do acto tributário é o Sr. Director de Serviços, não sendo ele o autor do relatório dos serviços de fiscalização, não resultando dos autos que tenha fundamentado o acto por mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas resultantes desse relatório.

7ª - Em todo o caso, o Sr Director de Serviços ao praticar o acto tributário, fê-lo com preterição da competência do Sr. Chefe da Repartição de Finanças para a prática do mesmo, pelo que o acto por si praticado está ferido de nulidade, conforme dispõe o artigo 133º, nº 2, al. b).

8ª - O relatório dos serviços de fiscalização não é mais do que uma mera informação/proposta, que não contém em si a fundamentação do acto tributário.

9ª - A impugnante não entende que operações levou a efeito a Administração para encontrar o montante de IVA ora impugnado, em face designadamente do ponto 6.2.2.1 do referido relatório, que apresenta um valor de correcção de 16.910.483\$00 (dezasseis milhões novecentos e dez mil e quatrocentos e oitenta e três escudos) e do ponto 9.1.1 donde consta proposta (com referência expressa aos métodos indiciários) de um lucro tributável de 18.705.795\$00 (dezoito milhões setecentos e cinco mil e setecentos e noventa e cinco escudos), sendo certo e seguro que, em face dos elementos dos autos, mesmo que conformes com a lei, o montante de imposto IVA jamais poderia ser aquele que consta da liquidação impugnada.

10ª - Se fosse de considerar, por mera hipótese, que o acto administrativo se encontra fundamentado, certo é que a impugnante não foi notificada dessa impugnação.

11ª - E assim sendo, como é, “*tal falta de notificação constitui preterição de formalidade ou vício de forma do processo de liquidação, invalidando esta*”, como decidiu este STA - Ac. Doutrinai, Ano XXXIX, nº 458, págs. 195 a 207.

12ª - No entanto, não tendo sido notificada à impugnante a fundamentação do acto tributário, a Administração Fiscal violou, com preterição do direito de audiência prévia, os seus direitos e garantias, tutelados pelos artigos 53º e 54º do CIRC e 268º, nº 3 da C.R. Portuguesa, como também decidiu este STA - Ac. Doutrinai, Ano XXXIX, nº 466, págs. 1275 a 1283 - o que implica a anulação do acto recorrido.

13ª - O duto acórdão recorrido violou, assim, por aplicação dos artigos 51º e 52º do CIRC e 82º e segts. do CIVA, o artigo 104º, nº 2 da C. da R. Portuguesa; os artigos 21º do C.P.Tributário, 123º e 125º do C.P. Administrativo e 268º, nº 3 da C. da R. Portuguesa, por falta de fundamentação do acto tributário; o artigo 52º do CIVA, por preterição de competência; e, na hipótese de se considerar que o acto tributário se encontra fundamentado, os artigos 21º, nº 2 do C.P.Tributário, 53º do CIRC, 66º do C.P.Administrativo e 268º da C. da R. Portuguesa, por falta de notificação da fundamentação à impugnante, finalmente, por não conhecer da questão indicada nas conclusões 5ª, 6ª e 7ª, violou os artigos 133º, nº 2, al b) e 134º, nº 2 do C.Proc. Administrativo.

NESTES TERMOS e nos melhores de direito, que mui doutamente serão supridos, deve conceder-se provimento ao presente recurso e, consequentemente, revogando-se o acórdão recorrido:

a) Declarar-se que a Administração Fiscal recorreu aos métodos indiciários na determinação da matéria colectável, por aplicação dos artigos 51º e 52º do CIRC e 82º e segts. do CIVA, violando, assim, o disposto no nº2 do artigo 104º da C. da R. Portuguesa;

b) Se assim se não entender, declarar-se nulo e de nenhum efeito o acto tributário, por não se encontrar fundamentado, nem de facto, nem de direito, bem como o duto acórdão recorrido, por violação dos artigos 21º do C.P.Tributário, 123º e 125º do C.P. Administrativo e 268º, nº 3 da C. da R. Portuguesa; e, de qualquer forma, por ter sido praticado por entidade que não tinha competência para a sua prática, com violação do disposto nos artigos 133º, nº 2, al., b) e 134º, nº 2 do C.Proc. Administrativo;

c) Sendo outro ainda o entendimento, declarar-se ineficaz o acto tributário, dada a sua falta de notificação à impugnante, por violação

dos artigos 21º, nº 2 do C.P. Tributário, 66º do C.P. Administrativo e 268º da C.da R. Portuguesa.”

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, “*pelas razões aduzidas no ac. de 18/12/2002, tirado no Rec. nº 1634/02-03, que conheceu caso igual da mesma recorrente, baseado no mesmo relatório do Serviço de Fiscalização.*”

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, tendo-se por reproduzida a matéria de facto, *ex vi* dos artºs 713º nº 6 e 726º, ambos do CPCivil e 2º al. e) do CPPT.

Vejamos, pois:

Quanto à nulidade por omissão de pronúncia:

Nos termos dos artºs 668º nº 1 al. d) do CPCivil e 125º nº 1 do CPPT, a sentença ou acórdão, em suma a decisão, é nula, nomeadamente, quando o juiz deixe de pronunciarse sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto - cfr. art. 660º nº 2 daquele primeiro diploma legal - de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever que concretiza a dita nulidade.

Cfr. Alberto dos Reis, Anotado, vol. V, pág.143.

No caso, a nulidade consistiria em o acórdão recorrido não ter emitido pronúncia sobre a competência do autor da liquidação impugnada.

Todavia, o tribunal *a quo* não emitiu pronúncia sobre a questão, entendendo tratar-se de questão nova, sobre que, como tal, não podia pronunciar-se.

Pelo que inexistente omissão de pronúncia e isto mesmo que se tratasse de questão de conhecimento oficioso.

Em tais hipóteses, poderia haver eventual erro de julgamento, mas não vício formal da decisão.

Na verdade, nos termos daquele artº 660º, nº 2, 1.ª parte, do C.P.Civil, tal dever só se reporta às questões suscitadas pelas partes.

Constituindo jurisprudência reiterada deste STA, de que a falta de apreciação de questões de conhecimento oficioso - não suscitadas pelas partes - não contende já com a violação de qualquer dever procedimental do juiz em relação às mesmas, mas com a errada aplicação do direito relativo à matéria da causa, feita pelo tribunal, consubstanciando um *error in iudicando*, que não um *error in procedendo*.

Cfr. por todos, os Acd's do STA, de 08/07/99 Rec. 23.281, do STJ de 15/10/97 in BMJ 470-377 e do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo do STA, de 05/03/97 Rec. 32.755.

Nem se trata, aliás, de questão de conhecimento oficioso, por o alegado, quanto à dita incompetência, não se traduzir em qualquer nulidade mas eventualmente de mera anulabilidade, sem integração na al. h) do nº 2 do artº 133º do CPA, por se não tratar de falta de atribuições que respeita a uma pretensão sob “*alçada administrativa*” mas de órgão de outro ministério ou de outra pessoa colectiva, “*actuando, pois, o autor do acto fora do elenco dos interesses públicos cuja prossecução a lei entregou ao ministério ou ao ente público de que faz parte*”.

Cfr. Esteves de Oliveira e outros, CPA Comentado, 2.ª edição, pág. 644.

Ora, no caso, está-se dentro dos interesses públicos prosseguidos pelas várias entidades hierarquizadas no mesmo Ministério - o das

Finanças - pelo que nunca haveria nulidade mas mera anulabilidade, não sendo, pois, a questão de conhecimento oficioso.

Pelo que não há que conhecer de tal questão.

Quanto à falta de audiência prévia:

Tal questão não foi levantada nem decidida pela instância, pelo que se trata de questão nova que não é de conhecimento oficioso: o vício de forma conduziria igualmente à anulabilidade do acto, que não à sua nulidade.

Pelo que não é igualmente de conhecer.

Quanto ao recurso aos métodos indiciários:

Como larga e doutamente explicitado no acórdão recorrido - para que, como tal se remete - artºs 713º nº 5 e 726º do CPCivil e artº 2º al. e) do CPPT -, a fixação da matéria colectável não foi efectuada com recurso a tais métodos mas, antes, através de meras correcções técnicas.

Na verdade, o que resulta do probatório é que a AF, na sequência de uma acção de fiscalização, verificou que a contribuinte levou à sua contabilidade facturas que não correspondem a operações realmente efectuadas ou que não respeitam os requisitos formais exigidos pelo artº 35º nº 5 do CIVA, bem como registos nas mesmas facturas cujos valores são inferiores aos que constam das remetidas aos clientes.

Pelo que, considerando, quanto às primeiras, que a impugnante deduzira indevidamente o IVA nelas mencionado e que, quanto às últimas, não entregou parte do IVA devido, procedeu, nos termos do artº 82º nº 1 do CIVA, à correcção das declarações e à liquidação do imposto.

Trata-se, pois, de meras correcções técnicas, que não da fixação daquela matéria por métodos indiciários, com o conseqüente recurso a previsões ou estimativas que não tiveram lugar.

A recorrente confunde efectivamente a fixação da matéria colectável para efeitos de IVA e IRC; a al. e) das conclusões do relatório dos serviços de fiscalização refere-se expressamente à “determinação do lucro tributável”, pelo que está aí em causa o IRC e não o IVA, pois só aquele incide sobre lucros.

Pelo que está prejudicada a questão da inconstitucionalidade, já que não foram aplicadas quaisquer normas atinentes à fixação da matéria colectável pelos referidos métodos.

Quanto à falta de fundamentação do acto tributário:

Dispõe o artº 21º nº 1 do CPT, epigrafado “direito à fundamentação”, que as decisões em matéria tributária, que afectem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes, conterão os respectivos fundamentos de facto e de direito.

Tal direito constitui garantia expressa dos contribuintes, nos termos do seu artº 19º al. b).

O conteúdo e os requisitos da fundamentação estão, para o que ora interessa, expressos nos artºs 82º do CPT e 125º do CPA, correspondentes, no essencial, ao artº 1º nº 2 e 3 do Dec-Lei nº 256-A/77 de 17Jun - cfr., todavia, o artº 77º da LGT. Pretende-se o reforço das garantias da legalidade administrativa e dos direitos individuais dos cidadãos perante a Administração Pública, considerando-se que a falta de fundamentação das suas decisões dificulta, muitas vezes, a sua impugnação, graciosa ou contenciosa, ou sequer, como expressava o relatório do falado dec-lei, uma “opção conciente entre a aceitação da sua legalidade e a justificação de um recurso contencioso”.

Exige-se, pois, em geral, a fundamentação dos actos administrativos - cfr. artº 124º do CPA - e tributários - artº 82º do CPT.

Aliás, o referido direito, com relação aos actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos, constitui hoje princípio constitucional, de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias enunciados no título II da parte 1ª da Constituição da República - artº 268º.

A fundamentação há-de ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao administrado ou contribuinte um conhecimento concreto da motivação do acto, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou agente a actuar como actuou; e congruente, de modo que a decisão constitua conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação, envolvendo entre eles um juízo de adequação, não podendo existir contradição entre os fundamentos e a decisão.

Podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anterior parecer, informação ou proposta, que, neste caso, constituirão parte integrante do respectivo acto (fundamentação por adesão ou remissão).

Pelo que, em tal caso, o despacho integra nele próprio o parecer, informação ou proposta que, assim, em termos de legalidade, terão de satisfazer os mesmos requisitos da fundamentação autónoma.

Por outro lado, é equivalente à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareça, concretamente, a motivação do acto.

O que tudo constitui jurisprudência e doutrina tão correntes, que se torna desnecessária a sua enumeração, aqui e agora.

A violação destes requisitos da decisão implica a respectiva ilegalidade, fundamento de subsequente anulação, em sede de impugnação judicial da correspondente liquidação -artºs. 89º e 120º al. c) do CPT.

Cfr. Alfredo de Sousa e J. Paixão, CPT Anotado, 2ª edição, pág. 165.

É, todavia, de entender-se, como se entendeu nas instâncias, que os actos de liquidação do IVA estão suficientemente fundamentados, através do relatório dos SFT, donde resulta, de forma clara, suficiente e congruente, as razões por que a Administração procedeu à liquidação:

Na verdade, como a AF expressamente referiu ao contribuinte, aquando da notificação da liquidação, esta foi estribada na “correcção efectuada com base em relatório elaborado pelos serviços de fiscalização (artº 82º do CIVA). A fundamentação que serviu de base à presente liquidação pode ser conhecida através do relatório do Serviço de Fiscalização, arquivado na Repartição de Finanças competente onde poderá também ser obtido um exemplar da Nota de Liquidação que, embora mais sumariamente, contém igualmente a fundamentação de suporte”.

Relatório e nota referidos que foram enviados à recorrente e donde constam as razões da prática do acto: existência na contabilidade de facturas, devidamente identificadas, que não correspondem a operações efectivamente realizadas ou não respeitam os requisitos formais a que se refere o artº 35º nº 5 do CIVA e registo, na mesma, de facturas, igualmente identificadas, que não correspondem às remetidas aos clientes, designadamente por aquelas constarem valores inferiores aos destas.

Concluindo-se consequentemente, no mesmo relatório, pela dedução indevida do Imposto e pela necessidade de reposição da diferença.

E, à transcrita conclusão nona, já o aresto recorrido deu resposta idónea: a asserção resulta da confusão feita pela recorrente entre a determinação da matéria colectável para efeitos de IVA e IRC: “o ponto 6.2.2.1 do relatório da fiscalização não deixa margem para dúvidas: refere-se à fixação do lucro tributável para efeitos de IRC do ano de 1990, não à fixação da matéria tributável para efeitos de IVA”.

Ao contrário do que pretende a recorrente, a própria AF remete, aquando da notificação da liquidação, para o dito relatório, referindo, nos termos indicados, constar do mesmo “a fundamentação que serviu de base à presente liquidação” - fundamentação por remissão.

De qualquer modo, a recorrente parece confundir a fundamentação formal, explanada acima e única que ora releva, com a fundamentação substancial (veracidade dos respectivos pressupostos de facto) constituindo a primeira vício de forma - falta de fundamentação - e a segunda, vício de violação de lei - erro nos pressupostos de facto.

É, assim, de concluir, como no mesmo aresto, que o relatório referido “permite, pois, à contribuinte, pressuposta como cidadã diligente e cumpridora da lei, conhecer, de forma expressa, clara, suficiente e congruente, os motivos da prática do acto” que, assim, está devidamente fundamentado.

Quanto à relevância da falta ou irregularidade da notificação da fundamentação na validade do acto tributário respectivo;

São coisas diferentes a fundamentação e a notificação do acto tributário.

A eventual irregularidade da notificação não gera qualquer vício de forma do acto impugnado, pois não respeita à validade do mesmo mas à sua eficácia; não aos elementos do acto propriamente ditos mas à realização deste na ordem jurídica.

Tal notificação não constitui mais que um acto complementar que apenas assegura a plena eficácia do acto comunicando.

O que, aliás, constitui jurisprudência uniforme e reiterada deste STA.

Cfr., por mais recentes, os Acd's de 24/01/02 Rec. 26.376, 12/12/01 Rec. 26.529, 20/06/01 Rec. 25.955, 08/03/01 in Fiscalidade 6.38, 15/12/99 Rec.s 24.143 e 23.480, 10/02/99 Rec. 23.093, 23/09/98 Rec.15.224,11/03/98 Rec. 22.004, 12/02/98 Rec. 14.320, 06/06/95 in Acórdãos Doutrinários 416/17- 968 e do TC de 08/Out/96 in D. Rep., 2.^a Série, de 13/12/96.

Nem o exposto contraria qualquer princípio ou preceito constitucional, logo porque, dando direito a que se requeira a notificação dos elementos omitidos, difere o prazo da reclamação graciosa e da impugnação judicial, *ut art*º 22º do CPT, permitindo ainda o uso do meio processual de intimação previsto no artº 166º.

Nem a presente situação tem nada a ver, ao contrário do que pretende a recorrente, com o Ac. deste STA, de 02Jun99 in Acs. Dout. 458 pág 19 - aliás do ora relator.

É que, aqui, tratava-se da irregularidade da notificação do acto de fixação da matéria colectável, impossibilitando o contribuinte de reclamar da fixação do imposto, nos termos do artº 84º do CIVA “pelo que se cometeu preterição de formalidade legal, ou, de outro modo, vício de forma, com força invalidante, pois, da liquidação”.

Trata-se, pois, de situações absolutamente distintas: ali, da notificação da fundamentação do acto final de liquidação; aqui, da notificação de um acto intermédio de procedimento tributário, com as preditas consequências.

E, tratando-se de um contencioso anulatório - cfr. Alberto Xavier, Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário, pág. 65, - não há que declarar a ineficácia do acto mas apenas, quando for o caso, a sua invalidade.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Cfr., aliás, em caso da mesma recorrente e com iguais conclusões e alegações, o recente Ac. do STA, de 18/Dez/02 Rec.1634/02.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 60%.

lisboa, 2 de Abril de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Assunto:

Contra-ordenação; prescrição; prazo.

Doutrina que dimana da decisão:

O prazo da prescrição do procedimento contra-ordenacional, relativo a contra-ordenação fiscal não aduaneira cometida em 1996, é de 5 anos, conforme previsto no art. 35º da C.P.T.

O art. 27º nº 2 da Lei Quadro das Contra-Ordenações, que prevê um prazo de prescrição mais curto, deixou de ser aplicável a contra-ordenações cometidas na vigência do C.P.T.

Recurso nº 84/03. Recorrente: ONDIMAIA - Automóveis e Peças, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Ondimaia — Automóveis e Peças, Lda, inconformada com a sentença, a fls. 25 e seguintes, que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto de decisão aplicativa de coima, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

“A coima liquidada encontra-se prescrita, pois o prazo prescricional a aplicar ao presente caso é de 2 anos, o que resulta da entrada em vigor do RJFNA, D.L. 20-A/90, de 15 de Janeiro, por força do seu art. 4º nº 2, conjugado com o art. 27º do D.L. nº 433/82, de 27 de Outubro, por ser este o prazo mais favorável à recorrente.”

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

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

“- Em 26 de Outubro de 1996 foi elaborado o auto de notícia de fls. 2 onde se refere que a recorrente tributada pela 1ª Repartição

de Finanças da Maia e enquadrada em sede de imposto sobre o valor acrescentado no regime normal periodicidade mensal não entregou simultaneamente com a declaração periódica de imposto sobre o valor acrescentado que apresentou em 26 de Junho de 1996 o respectivo meio de pagamento, devendo tal obrigação ser cumprida até 29 de Fevereiro de 1996;

- A recorrente foi notificada por carta registada com aviso de recepção de que com base nos factos antes mencionados fora instaurado o processo de contra-ordenação n.º 96/601416.0 em que lhe era imputada a prática de uma infracção prevista e provida pelo art. 29.º do RJIFNA, sancionável com coima entre 20% e 100% do imposto devido;

- Em 9 de Janeiro de 2001, o Técnico Administrativo Tributário Principal, com delegação de poderes do Director Distrital de Finanças elaborou a decisão de que há cópia a fls. 7, condenando a recorrente ao pagamento de coima no valor de 944 352\$00 tendo em conta que a declaração periódica do mês de Dezembro 1995 sem o correspondente meio de pagamento do imposto, na importância ia de 4 721 756\$00, tendo o prazo para cumprimento da obrigação terminado em 29 de Fevereiro de 1996;

Esta decisão foi notificada à recorrente em 21 de Setembro de 2001;

O presente recurso foi instaurado em 3 de Outubro de 2001.

A única questão tratada na decisão recorrida foi a da prescrição do procedimento contra-ordenacional, que viria a julgar não verificada, por não haver decorrido o respectivo prazo, ou seja, cinco anos.

Todavia, a recorrente sustenta que o prazo prescricional é de 2 anos, nos termos do art. 27.º do D.L. 433/89, de 27/10, aplicável por força do art. 4.º n.º 2 do RJIFNA.

A questão a decidir é, pois, a de saber se se verificou ou não a prescrição do procedimento contra-ordenacional.

Com relevo para a decisão, respiga-se do probatório que a contra-ordenação foi cometida em Fevereiro de 1996.

Nessa data, vigorava já o art. 35.º do C. Proc. Tributário que, no n.º 1, dizia:

O procedimento por contra-ordenações fiscais prescreve no prazo de 5 anos a contar do momento da prática da infracção.

Este preceito entrou em vigor em 1/Julho/1991, mostrando-se revogada, a partir desta data, toda a legislação contrária ao C.P.T. (v. arts. 2.º n.º 1 e 11.º do D. L. 154/91, de 23/4).

Assim, à data de Fevereiro de 1996, o prazo de prescrição do procedimento contra-ordenacional era de 5 anos, devendo ter-se por revogado o art. 4.º n.º 2 do RJIFNA, assim vedando a aplicação do art. 27.º do D. L. 433/82, de 27/10, não valendo, pois, aplicar-se aqui o prazo de prescrição nele previsto.

Por outro lado e uma vez que, conforme se refere na sentença recorrida, o auto de notícia foi notificado à recorrente em 1/Abril/1999, dando-lhe conta de uma infracção praticada em 29/Fevereiro/1996, forçoso é concluir pela verificação da causa interruptiva da prescrição prevista no n.º 4 do citado art. 35.º do C.P.T.

Em suma, não se mostra prescrito o procedimento contra-ordenacional.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 100 (cem) Euros.

Lisboa, 2 de Abril de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Assunto:

Emolumentos registrais — artigo 2.º, 2, da Tabela (Portaria n.º 996/98). Taxas. Constitucionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

Os emolumentos previstos no artigo 2.º, 2, da Tabela do Registo Predial, redacção da Portaria n.º 996/98, são de qualificar como taxas, não enfermando tal normativo de inconstitucionalidade orgânica, nem material por ofensa ao princípio da proporcionalidade.

Recurso n.º 91/03-30. Recorrente: TURISFIM — Construções Urbanas e Turísticas, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

TURISFIM — Construções Urbanas e Turísticas, Lda, com sede em Meladas — Mozelos — Santa Maria da Feira, inconformada com a sentença do TT de 1.ª Instância de Aveiro que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação de emolumentos registrais o montante de esc. 762 000\$00, efectuada em 07.X.1999, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1- A liquidação feita ao abrigo do artigo 2.º, n.º2 da Tabela de Emolumentos do Registo Predial (anexa à Portaria n.º 996/98 de 25/11) pelo registo de aquisição provisória por natureza, com base em contrato promessa, da parte urbana do prédio descrito na Conservatória do Registo Predial de Santa Maria da Feira sob o n.º 00398/290388 é **nula**.

2- Foi feita por aplicação de diplomas que estão feridos de inconstitucionalidade (orgânica e formal) e que violam a Directiva Comunitária 69/335/CEE, e decisões do TJCF.

3- Ferida de inconstitucionalidade porque estabelece um verdadeiro imposto ou taxa fiscal sem ter havido a necessária autorização legislativa: artigos 103.º n.º 2 e alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição.

4 - Pelo que, impostos que são, não podiam os emolumentos em causa ser criados por Decreto-Lei e Portaria (**como foram**) uma vez que estes diplomas **não nasceram ao abrigo de autorização legislativa**.

5 - Violação, pois, da reserva relativa de incompetência da Assembleia da República (fixada nos artigos 103.º n.º 2 e 165.º n.º 1,

alínea i) da Constituição), pelo que as normas em questão estão feridas de **inconstitucionalidade** vício que se argui para todos os efeitos legais.

6 - Note-se que a nova redacção do preceito constitucional referido tem de beneficiar do disposto no **artigo 18.º n.º 1 da Constituição** e ser, portanto, **directa e imediatamente** aplicável "a todas as Entidades Públicas" desde o legislador aos Tribunais e à Administração . . ." (Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 1997, do Prof. Gomes Canotilho, p. 401 e 1052) e **independentemente de intervenção legislativa** (Prof. Gomes Canotilho p. 1052 e Prof. Jorge Miranda, Manual IV, p. 285).

7 - Pelo menos, o que se acaba de dizer, a respeito da revisão constitucional, **será motivo de reflexão para o Julgador**, que dela poderá tirar elementos preciosos em termos de **interpretação e de aplicação** da Directiva Comunitária n.º 69/335 e a propósito das acusações de inconstitucionalidade orgânica e formal.

8 - Parece, pois, que os emolumentos devem estar sujeitos ao **princípio da legalidade fiscal** (reserva de competência), - tendo em conta a Revisão Constitucional **mesmo para quem os considere como taxas**

9 - Por outro lado, ao contrário do que defende a douta decisão recorrida, as Directivas n.ºs 69/335/CEE e 85/303/CEE e a respectiva jurisprudência comunitária têm aplicação directa no caso da cobrança à Recorrente dos emolumentos apurados ao abrigo do artigo 2º, n.º 2 da Tabela de Emolumentos do Registo Predial.

10 - A Directiva 69/335/CEE, de 17 de Julho de 1969 — Directiva que o Acto de Adesão expressamente contempla e recolhe — prevê a cobrança de um imposto sobre as entradas de capital:

"Além do imposto sobre as entradas de capital, os Estados-Membros **não cobrarão** no que diz respeito às sociedades, associações ou pessoas colectivas com fins lucrativos, qualquer imposição, **seja sob que forma for**:

(...)

c) em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica."

11 - E se é certo que essas Directivas admitem **direitos com carácter remuneratório** - entre os quais estariam, com certeza, os emolumentos em causa — também é certo que,

12 - recentes Acórdãos do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias vieram **precisar e limitar** o conceito de "direitos com carácter remuneratório".

13 - Refere-se a Recorrente ao **Acórdão de 20 de Abril de 1993** proferido nos processos C-71/91 e C-178/91 (já invocado no atrás citado Estudo) e de **2 de Dezembro de 1997**, lavrado no processo C-188/95.

14 - O primeiro admite que se cobrem direitos por ocasião da prática de um acto notarial ou de um **acto de registo relativo a sociedades**, desde que os **montantes correspondentes apresentem uma ligação com o custo do serviço prestado, o que não é o caso dos emolumentos cobrados à recorrente**.

15- Para além disso, acrescenta o mesmo,

Uma remuneração, porém, cujo montante seja calculado não em função do **custo do serviço individualizado** mas, por exemplo, do conjunto dos custos de funcionamento e investimento da entidade que tem a seu cargo a prestação dos serviços em causa, **deverá ser**

considerada como uma imposição proibida pelo artigo 12.º da Directiva.

16 - O Acórdão de 2 de Dezembro de 1997 interpretativo da Directiva 69/335/CEE — Direitos de Registo das Sociedades — Prazos processuais nacionais, com as últimas alterações que lhe foram introduzidas pela Directiva 85/303/CEE do Conselho de 10 de Junho de 1985 - **vai no mesmo sentido e decidiu**:

1) O artigo 12.º n.º 1, alínea e) da Directiva 69/335/CEE do Conselho de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção da Directiva 85/303/CEE do Conselho de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretado no sentido de que, **para revestirem carácter remuneratório, os montantes dos direitos cobrados** por ocasião do registo das sociedades anónimas e das sociedades por quotas e dos aumentos de capital destas sociedades **devem ser calculados unicamente com base no custo das formalidades em causa**, devendo aceitar-se que tais montantes podem igualmente cobrir as despesas ocasionadas por operações menores efectuadas gratuitamente. **Para calcular tais montantes, um Estado-Membro tem o direito de tomar em conta a globalidade dos custos** relacionados com as operações de registo, incluindo a parcela dos encargos gerais imputáveis a essas operações. Além disso, um Estado-Membro tem a faculdade de prever direitos normalizados e de fixar os respectivos montantes por tempo determinado, **desde que se certifique regularmente de que tais direitos continuam a não ultrapassar o custo médio das operações em causa**.

2)(...)

3) No seu estado actual, o direito comunitário não proíbe um Estado-Membro que não transpôs correctamente a Directiva 69/335, conforme alterada, de fixar, relativamente às acções para reembolso de direitos cobrados em violação desta directiva, um prazo de caducidade nacional que começa a correr a partir da data da exigibilidade dos direitos em causa, desde que tal prazo não seja menos favorável às acções baseadas no direito comunitário do que às baseadas no direito interno nem torne impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária.

4) As disposições conjugadas dos artigos 10.º e 12.º n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335, conforme alterada, **dão origem a direitos que os particulares podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais**.

(o sublinhado e os destaques são da recorrente)

17 - Portanto, os **acréscimos** dos emolumentos calculados sobre actos de valor determinado: - **o valor declarado pela Recorrente para a compra e venda do imóvel - não podem constituir um direito com carácter remuneratório na acepção da Directiva**

18 - e sendo assim, são proibidos pelo artigo 12.º da Directiva, que por aplicável *in casu*, devem ser **reembolsados** à recorrente.

19 - E essa Directiva foi expressamente **contemplada e acolhida** (vide o ponto 1 do Capítulo V — "Fiscalidade" — do Anexo I ao Acto de Adesão, contendo a lista prevista no artigo 26.º do mesmo Acto)

20- Pois, os emolumentos cobrados são **manifestamente** exagerados e desproporcionais em relação ao serviço prestado,

21 - Pois foram calculados em **função do valor declarado pela Recorrente/impugnante para a compra do bem** e não se pode aceitar que esse valor determine o custo do acto.

22 - Há que respeitar uma proporção adequada entre o **custo da actividade administrativa e o montante** que é exigido em contrapartida.

23 - Ora o serviço prestado com o acto levado a registo é o mesmo, independentemente do valor declarado para a compra do imóvel, não havendo qualquer razão para o acréscimo emolumentar determinado por esse valor.

24 - Face ao exposto, terá de se concluir que o montante cobrado é **totalmente desproporcionado** e marcadamente exagerado.

25 - Pelo que, atendendo ao montante cobrado e o custo do serviço prestado existe uma "desproporção intolerável" que é de todo censurável.

26 - Note-se ainda que a Directiva atrás citada deve, de qualquer modo, ser **directamente aplicada** pelos Tribunais Nacionais no caso dos emolumentos apurados com base no artigo 2º, nº 2 da dita Tabela anexa ao Código do Registo Predial, como é o caso dos autos.

27 - A violação da Directiva Comunitária e das decisões dos Tribunais da Comunidade atrás exposta é evidente.

28 - Logo, como a Directiva e Decisões dos Tribunais da Comunidade que têm eficácia interna e aplicação directa e imediata.

29- Os Tribunais têm, pois, que as aplicar ao presente caso, à semelhança de outros processos, nomeadamente:

Acórdão de 17/01/2001 em que foi relator o Conselheiro **LÚCIO BARBOSA**

I - Os emolumentos devidos pela celebração de uma escritura pública de abertura de crédito e hipoteca, são, quando constituem uma imposição na aceção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, em princípio, proibidos por força do artigo 10º, alínea c), da mesma Directiva.

II - Neste entendimento, os emolumentos notariais, liquidados ao abrigo do disposto no art. 5º de Tabela de Emolumentos do Notariado, correspondendo a "acréscimo de emolumento sobre os actos de valor determinado", violam norma comunitária, pelo que tal liquidação enferma do vício de violação de lei.

No Acórdão: 28/02/2001 em que foi Relator o Conselheiro **ALMEIDA LOPES**

Sumário: Os emolumentos notariais não podem ultrapassar o custo do serviço prestado pelo cartório notarial, pois tem de haver uma relação entre os emolumentos e as despesas efectivamente feitas pela administração que prestou o serviço, **por força do disposto no artº 10º, al. e), da Directiva 69/335 do Conselho de 17 de Julho de 1969**, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE de 10 de Junho de 1985.

30 - E se tiverem dúvidas de interpretação, devem pedir ao Tribunal de Justiça para que sobre elas se pronuncie.

Normas violadas: Directiva 69/335 do Conselho de 17 de Julho de 1969, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho de 10 de Junho de 1995; artigos 18º, 103º, n.º2 e alínea i) do n.º1, e artigo 165º da CRP.

Não houve contra-alegação.

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

Levado tal douto parecer ao conhecimento das partes, apenas a recorrente se pronunciou a respeito, contrariando-o.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

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

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão — artigos 3º da LPTA, 16º do CPPT e 101º e segs. do CPC.

A decisão recorrida assentou nos seguintes factos:

- No dia 07.X.1999, por ocasião da inscrição de um registo de aquisição de parte de um imóvel, a impugnante foi debitada pela Conservatória do Registo Predial do Porto pela quantia de esc. 762 000\$00, correspondente a crécimo de emolumentos sobre inscrições de valor determinado;

- Tal montante foi apurado através da aplicação dos artigos 2º, 2, da Tabela de Emolumentos anexa ao Código do Registo Predial aprovado pelo DL 397/83, de 02.XI, substituída pela Tabela anexa ao DL 224/84, de 06.VII, com as alterações introduzidas pelas Portarias 486/87, de 08.VI, 575/89, de 26.VII, e 1046/91, de 12.X;

- O montante de 762 000\$00 foi pago pela impugnante em 07.X.1999.

- A presente impugnação foi instaurada em 05.I.2000.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, cabe referir que, nas conclusões 14ª, 20ª, 22ª, 24ª e 25ª, a Rct. afirma, em síntese, que os emolumentos registrais que lhe foram cobrados, enquanto custo de actividade administrativa, são, total e intoleravelmente, desproporcionados.

Ora, como se entendeu em situação análoga no acórdão desta Secção de 26 do corrente — rec. 1919/02-30, "afigura-se-nos que o que a recorrente alega nas ditas conclusões não é mais do que a violação do princípio da proporcionalidade, constitucionalmente consagrado, suscitando, assim, uma questão de direito".

Como assim, temos que no presente recurso jurisdicional não se suscita qualquer questão de facto, tendo, pois, o mesmo por exclusivo fundamento matéria de direito, donde que competente sendo para dele conhecer este STA, nos termos dos artigos 21º, 4, e 32º, 1, b), do ETAF e 280º, 1, *in fine*, do CPPT.

Destarte, improcede a questão prévia em apreço.

E conhecendo . . .

A sentença recorrida considerou inaplicável ao caso sujeito a Directiva 69/335/CEE, pois que apenas logra aplicação quando estejam em causa reuniões de capital das sociedades.

Contra tal se insurge a Rct., com respaldo no artigo 10º, c), da mesma directiva comunitária, segundo a qual, *além do imposto sobre as entradas de capital, os Estados-Membros não cobrarão, no que diz respeito às sociedades, associações ou pessoas colectivas com fins lucrativas, qualquer imposição, seja sob que forma for, em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica.*

Conforme se refere no supra-referido aresto desta Secção, "a proibição de cobrar qualquer outra imposição, como o TJCE afirma no Ac. de 21/Junho/2001, proc. C 206/99, < é justificada pelo facto de, embora estas imposições não incidirem (incidam) enquanto tais, sobre as entradas de capitais, são cobradas em razão de formalidades ligadas à forma jurídica da sociedade, isto é, o instrumento utilizado para reunir capitais, pelo que a sua manutenção poderia pôr igualmente em causa os objectivos prosseguidos pela Directiva 69/335 >."

Ora, os emolumentos devidos pelo inscrição de um registo de aquisição de parte de um imóvel nada têm a ver com *formalidades ligadas à forma jurídica da sociedade recorrente, nem com reunião de capitais*.

Destarte, a convocada Directiva é, na verdade, inaplicável ao caso *sub judicio*.

Quanto à questão da natureza dos questionados emolumentos registrais — *taxas ou impostos* —, e à de saber se são manifestamente exagerados e desproporcionados face ao custo do serviço prestado pelo ente público, como bem se nota no acórdão desta Secção de seis de Novembro último — recurso 939/02-30, “temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semipúblicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

Essencialmente, a taxa distingue-se do imposto pela bilateralidade ou unilateralidade do tributo, respectivamente; aquela, ao contrário deste, supõe a existência de corresponsabilidade entre duas prestações; a primeira a pagar pelo utente do serviço e a deste, a prestar pelo Estado ou outra entidade pública.

Esta relação tem, por um lado, carácter substancial ou material, que não meramente formal, mas não vai tão longe quanto os contratos sinalagmáticos: não há uma equivalência económica rigorosa entre o valor do serviço e o montante da quantia a pagar, podendo até esta ser bastante superior ao custo daquele; salva sempre a “desproporção intolerável”.

Como se refere no recente Ac. do TC de 12/03/02, *in D. República*, 2ª, de 28/05/02, que, aliás, se segue de perto, “o que é exigível é que, de um ponto de vista jurídico, o pagamento do tributo tenha a sua causa e justificação — material e não meramente formal — na percepção de um dado serviço”, não bastando “uma qualquer desproporção entre a quantia a pagar e o valor do serviço prestado”; para que ao tributo falte o carácter sinalagmático será necessário que essa desproporção seja manifesta e comprometa, de modo inequívoco, a corresponsabilidade pressuposta na relação sinalagmática.

Como refere Teixeira Ribeiro, *in RLJ* 117-294, as prestações superiores ao custo continuam a ser taxas no respectivo excedente, “visto manterem o seu carácter bilateral”, não se transmudando, aí, em impostos — cfr. Acs. do TC n.ºs 205/87 e 640/95, *in D. Rep.*, respectivamente, 1ª e 2ª séries, de 3/Jul/87 e 20/Jan/96.

E um outro parâmetro havendo ainda a considerar: a utilidade do serviço para o utente que paga o tributo.

Não pode, pois, afirmar-se, ao contrário do que pretende a recorrente, que as taxas constantes do art.º 2º, n.º 2, da Tabela dos Emolumentos do Registo Predial, na redacção da Portaria 996/98, estejam desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração.

Pois a comparação pretendida não deve fazer-se entre o custo individual de cada serviço prestado e o emolumento aí cobrado, mas, antes, com os custos e emolumentos globais, nem sequer se demonstrando que estes sejam superiores àqueles.

As receitas em causa são, pois, de qualificar-se como taxas, pelo que não submetidas ao princípio da legalidade, não estando, assim, ofendidos os arts. 103º e 165º da Constituição, não ocorrendo inconstitucionalidade orgânica.

Nem ofendem o princípio da proporcionalidade na vertente da proibição do excesso — art.º 266º, n.º 2, do mesmo diploma: “receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca”.

O que, desde logo, a recorrente não demonstra.

Depois, a perspectiva a considerar, para o efeito, não é a da efectivação de mera operação material, havendo que atender à fé pública do registo e ao controlo da legalidade do acto registando e à própria “função qualitativa dos Conservadores do Registo Predial” — cfr. Isabel Penha Mendes, *in O Direito*, 123-599 e segs.

É, aliás, no sentido exposto e em casos semelhantes, a jurisprudência tanto do TC como deste Tribunal.

Cfr., respectivamente, o citado acd. de 12/03/02 e os de 30/Mai/99 — Rec. 25 543, 20/Dez/00 — Rec. 25 545, 10/04/02 — Rec. 26 827 e de 30/05/01 — Rec. 25 543, sumariado *in* Fiscalidade n.ºs 7/8, pág. 25.

E, ainda, Teixeira Ribeiro, cit. pág. 293, qualificando expressamente como taxas, de utilização obrigatória solicitada, as referentes à inscrição no registo predial.”

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 2 de Abril de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Assunto:

Acção para reconhecimento de direitos.

Doutrina que dimana da decisão:

A acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária só pode ter lugar se esse for o meio mais adequado para a tutela plena do direito, pelo que, podendo o interessado usar para o efeito os meios próprios de impugnação judicial ou pedido de revisão oficiosa, não lhe é possível recorrer a tal acção.

Recurso n.º 106/03. Recorrente: Jerónimo Martins, SGPS, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Cons.º Dr. Vítor Meira.

“Jerónimo Martins, SGPS, S.A.” deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância da Lisboa acção para o reconhecimento de um direito em matéria tributária relativamente aos emolumentos cobrados por uma inscrição no registo comercial de um aumento do seu capital social.

O M.º Juiz daquele Tribunal convolveu o pedido para impugnação judicial e julgou procedente a impugnação, anulando a liquidação e reconhecendo à impugnante o direito a juros indemnizatórios.

Tendo a Fazenda Pública recorrido para este Supremo Tribunal Administrativo foi aqui proferido acórdão na Secção de Contencioso Tributário que concedeu provimento ao recurso e revogou aquela sentença recorrida, considerando a inadequação da convalidação efectuada.

Regressados os autos ao tribunal de 1.^a instância foi aí julgada extinta a instância, em conformidade com o decidido naquele acórdão, por nulidade de erro na forma de processo.

Vem agora o impugnante recorrer dessa decisão para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação. Formulou as seguintes conclusões:

1.^a - Os emolumentos em causa violam frontalmente o Direito Comunitário, designadamente, a Directiva 69/335/CEE.

2.^a - Os Estados-membros encontram-se obrigados a proceder à restituição das quantias que cobrem em violação do direito comunitário;

3.^a - As ordens jurídicas nacionais dos Estados-membros têm competência para disciplinar o regime processual das acções destinadas a assegurar o reembolso das quantias cobradas em violação do direito comunitário, no entanto, o regime processual dessas acções tem de garantir o efectivo respeito pela aplicação do direito comunitário;

4.^a - O TJCE tem considerado que, para as acções destinadas a obter a restituição de uma quantia indevidamente cobrada pelo Estado em violação do direito comunitário, são razoáveis e poderão ser aceites prazos da ordem dos três e cinco anos.

5.^a - O prazo previsto na lei portuguesa para a impugnação judicial não permite uma aplicação efectiva do direito comunitário na situação em apreço, caso se entenda que a violação do Direito Comunitário origina uma mera anulabilidade;

6.^a - O ordenamento jurídico português já dispõe de um meio processual capaz de assegurar o respeito pelo princípio da efectividade do Direito Comunitário: a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, regulada no artigo 165.^o do C. P. T.

7.^a - O emprego desta acção justifica-se plenamente em face do preceituado na referida norma, que dispõe que as acções "podem ser propostas quando os restantes meios contenciosos (...) não assegurem a tutela efectiva do direito ou interesse em causa".

8.^a - A tutela judicial efectiva - direito constitucional consagrado nos arts. 20.^o e 268.^o, n.^o 4, da Constituição da República - determina o direito da recorrente a obter a restituição da quantia que foi cobrada em violação do Direito Comunitário.

9.^a - Quando a acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo for o meio mais adequado para obter a tutela judicial efectiva, esse meio pode ser utilizado «sempre», o que significa que pode ser utilizado mesmo nos casos que exista acto administrativo ou acto tributário não impugnado no respectivo prazo.

10.^a - O emprego da acção para o reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária justifica-se plenamente na presente situação e permite o respeito integral pelo princípio do primado e da efectividade do Direito Comunitário.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não conhecimento do recurso por as questões que

neste se colocam já terem sido decididas pelo acórdão transitado em julgado de fls. 177 e segs.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida apenas decidiu julgar extinta a instância por ocorrer nulidade consistente em erro na forma de processo em concordância com o que decidira o Supremo Tribunal Administrativo. Por isso é esta a questão sobre que incide o recurso, sendo certo que a decisão de não convalidação constitui caso julgado nos presentes autos por ter transitado aquele acórdão.

Vejamos então se a recorrente podia usar a acção para reconhecimento de um direito no caso vertente. Tal questão tem sido várias vezes apreciada por este Supremo Tribunal Administrativo, referindo-se, a título exemplificativo, os acórdãos 1514/02 e 1515/02, ambos proferidos em recursos interpostos pela ora recorrente "Jerónimo Martins, SGPS, S.A.".

Prescreve o artigo 145.^o n.^o 3 do Código de Procedimento e Processo Tributário que as acções para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária "apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido". Tal norma não difere significativamente da que antes constava do Código de Processo Tributário, cujo artigo 165.^o n.^o 2 determinava só poderem ser propostas tais acções quando os restantes meios contenciosos, incluindo os relativos à execução da sentença, não assegurassem a tutela efectiva do direito ou interesse em causa. E o mesmo entendimento se extrai do artigo 69.^o n.^o 2 da LPTA de teor idêntico àquele artigo 165.^o, tendo este Supremo vindo a entender por isso que esta acção não é um meio alternativo ou subsidiário mas um meio complementar necessário para assegurar a tutela jurisdicional do direito ou interesse cuja titularidade se invoca. Neste sentido podem ver-se as abundantes referências feitas no acórdão 151/02 citado à jurisprudência da 1.^a Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

Resulta do que temos vindo a referir que a recorrente apenas poderia recorrer à acção para o reconhecimento do direito se a lei lhe não fornecesse meio processual adequado à anulação e restituição dos emolumentos que pagou. Ora para o efeito a recorrente tinha ao seu dispor a impugnação judicial da liquidação dos emolumentos ou o pedido de revisão oficiosa da mesma na condição de a eles recorrer dentro dos prazos legalmente previstos, não cabendo aqui e agora apurar se ainda o poderá fazer. Certo é que, havendo meios processuais adequados à satisfação da sua pretensão, não poderia vir procurar obter o efeito pretendido através da acção para o reconhecimento de um direito.

Face ao meio processual escolhido pela recorrente que, pelo que atrás afirmámos, não podia ser usado, não há que apreciar se os emolumentos em causa violam o direito comunitário e nomeadamente a Directiva 69/335/CEE, questão que não foi abordada pela sentença por prejudicada mas que teve lugar no acórdão transitado do STA nos presentes autos, concluindo que a recorrente tinha à sua disposição no ordenamento interno português meios próprios de actuação não violadores das normas comunitárias.

Refira-se finalmente que não é violada a tutela judicial efectiva consagrada na Constituição da República Portuguesa, tendo-se o Tri-

bunal Constitucional já pronunciado sobre tal questão, entre outros, no acórdão n.º 435/98 de 16 de Julho de 1998, nos seguintes termos:

”O legislador constitucional pretendeu assim criar, no quadro da justiça administrativa, um modelo garantístico completo, de forma a facultar ao administrado uma tutela jurisdicional adequada sempre que esteja em causa um interesse ou direito legalmente protegido.”

E mais adiante:

”Porém, não pode afirmar-se que o legislador constitucional tenha pretendido uma duplicação dos mecanismos contenciosos utilizáveis. Com efeito, o que decorre do n.º 5 do artigo 268.º da Constituição é que qualquer procedimento da Administração que produza uma ofensa de situações juridicamente reconhecidas tem de poder ser sindicado jurisdicionalmente. É nesta total abrangência da tutela jurisdicional que se traduz a plena efectivação das garantias jurisdicionais dos administrados.”

A recorrente tinha pois à sua disposição meios próprios para obter o efeito pretendido pelo que não podia, para o efeito, recorrer à acção para o reconhecimento de um direito.

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

Custas pela recorrente, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 2 de Abril de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Assunto:

Emolumentos registrais - Juros indemnizatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os juros indemnizatórios previstos no artº 24º do CPT e 43º n.º 1 da LGT enquadram-se na teoria da responsabilidade civil extracontratual, com fundamento constitucional — artº 22º da Constituição.*
- 2 — *Em geral, pode afirmar-se que o erro imputável aos serviços que operam a liquidação, entendidos estes num sentido global, fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou impugnação dessa mesma liquidação.*
- 3 — *Juros indemnizatórios - requisitos.*

Recurso n.º 108/03. Recorrentes: Ministério Público e Banco Português de Gestão, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vêm os presentes recursos jurisdicionais, interpostos pelo MP e pelo Banco Português de Gestão, S. A, da sentença do TT de 1ª

Instância de Lisboa, proferida em 19/09/02, na medida em que julgou a impugnação judicial por aquele último deduzida, contra a liquidação de emolumentos registrais, improcedente quanto ao ”pedido de juros indemnizatórios.”

Fundamentou-se a decisão, em que, no ponto, ”não há qualquer erro imputável aos serviços” que ”procederam de acordo com a legislação existente”.

O MP formulou as seguintes conclusões:

”1 — Pela inscrição da alteração do capital social da impugnante no Registo Comercial, os serviços da Conservatória do Registo Comercial de Lisboa liquidaram, e a impugnante pagou, no dia 20.12.01, a quantia de Esc. 7 234 491\$00, dos quais Esc. 5 118 219\$00 a título de emolumentos calculados em função do aumento do capital social.

2 — A impugnação judicial dessa liquidação foi julgada procedente e, em consequência, anulada a liquidação.

3 — Da anulação da liquidação referida emerge que o acto de liquidação foi praticado por erro de direito imputável entidade liquidadora.

4 — Essa imputabilidade é independente da prova da existência de culpa concreta de qualquer dos órgãos, funcionários ou agentes da Administração Tributária ou mesmo da prova da culpa global dos Serviços.

5 — Tendo havido pagamento da dívida tributária em 20/12/01, o contribuinte tem direito aos juros indemnizatórios pretendidos desde esse pagamento até à data da emissão da respectiva nota de crédito.

6 — Decidindo de outro modo, violou a dita sentença, por erro de interpretação, o disposto no artigo 43º da LGT.

7 — Deve, pois, nesta parte ser revogada e substituída por outra que julgue igualmente procedente, por provado, o pedido de juros indemnizatórios formulado pela impugnante.”

Por sua vez, concluiu o também recorrente B P Gestão:

”A. Em 18 de Março de 2002, o Banco Português de Gestão, ora Recorrente, impugnou judicialmente o acto de liquidação de emolumentos efectuado pela Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, em 20 de Dezembro de 2001, tendo requerido a anulação desse acto e, consequentemente, a devolução de 25.960,79 Euros (vinte e cinco mil novecentos e sessenta Euros e setenta e nove cêntimos) a título de capital.

B. Acresce que o Banco Português de Gestão peticionou ainda os respectivos juros indemnizatórios, calculados à taxa legal de 7%, devidos com fundamento em erro imputável aos serviços de que resultou o pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 43º da Lei Geral Tributária, conjugado com o artigo 35º nº 10 do mesmo diploma, com o artigo 559º nº 1 do Código Civil e com a Portaria 263/99, de 12 de Abril.

C. Por decisão de fls. 125 e seguintes, o Tribunal *a quo* determinou a anulação do acto de liquidação acima mencionado quanto ao capital.

D. Contudo, esse mesmo Tribunal julgou improcedente o pedido de juros indemnizatórios formulado pelo Banco Português de Gestão, ora Recorrente, com fundamento no facto de, da anulação da liquidação em causa nos autos ”(...) não resultar, porém, a procedência do pedido de juros indemnizatórios”, na medida em que não existiria qualquer erro imputável aos serviços, por estes terem, alegadamente, agido de acordo com a legislação existente.

E. É dessa decisão que vem interposto o presente recurso e com a qual, como supra se expôs, não se pode concordar.

F. Antes de mais, importa aqui sumariar que, conforme decorre da decisão de fls. 125 e seguintes, proferida pelo Tribunal *a quo*, encontra-se demonstrada toda a factualidade relevante para a atribuição de juros indemnizatórios ao Banco Português de Gestão pela anulação do acto de liquidação de emolumentos do registo comercial.

G. Como primeiro facto relevante temos que "por escritura pública celebrada no dia 07/12/01, lavrada no 4º Cartório Notarial de Lisboa, a impugnante procedeu à alteração do seu capital social para trinta e cinco milhões de Euros".

H. Além do mais, resulta demonstrado que, "para inscrição desta alteração no Registo Comercial, a impugnante pagou em 20/12/01, na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, a quantia de Esc: 7 234 491\$00, dos quais Esc: 5 118 291\$00 a título de emolumentos calculados em função do aumento do capital social".

I. Por último, com relevância para a atribuição dos juros indemnizatórios ao Banco Português de Gestão, ficou demonstrado que a liquidação na parte relativa ao valor de Euros 25 529,93 foi anulada.

J. Perante essa factualidade, o Tribunal *a quo* concluiu pela não atribuição imediata dos juros indemnizatórios como consequência da decisão de anulação da liquidação, na medida em que considera necessário demonstrar a culpa concreta dos serviços, os quais, segundo o mesmo Tribunal, se teriam limitado a actuar de acordo com a Lei existente.

K. Verifica-se que está em causa a correcta interpretação do artigo 43º da Lei Geral Tributária, não se concordando com aquela que é aplicada pelo Tribunal *a quo* por violadora das regras gerais de interpretação de normas e da Constituição da República Portuguesa.

L. Na verdade, contrariamente ao que resulta da decisão recorrida, como supra evidenciado, a anulação do acto de liquidação tem por efeito imediato e necessário, a atribuição dos correspondentes juros indemnizatórios.

M. Desde logo porque nos encontramos perante um erro de direito na liquidação que foi efectuada pelos serviços sem ter por base qualquer informação do contribuinte.

N. Acresce quer tais serviços deverão ser responsáveis enquanto globalmente considerados (Freitas do Amaral, in "Direito Administrativo", volume III, página 503).

O. Os referidos serviços em particular e, conseqüentemente, a Administração Tributária, encontra-se genericamente obrigada a actuar em conformidade com a Lei (cfr. artigos 266º nº 1 da Constituição da República Portuguesa e artigo 55º da Lei Geral Tributária) o que implica que, independentemente da prova de culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, a existência de qualquer ilegalidade que não resulte da actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços (Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, em 7 de Novembro de 2001, no processo nº 26404, publicado in www.inforfisco.pt) e Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, em 7 de Novembro de 2001, no processo nº 26404, publicado in www.inforfisco.pt).

P. A doutrina considera também que, da decisão anulatória dos actos de liquidação dos emolumentos resulta a demonstração imediata do erro imputável ao Serviço que procedeu à liquidação dos emolumentos, pelo que, de acordo com a correcta interpretação do ar-

tigo 43º da Lei Geral Tributária, os respectivos juros deverão ser, desde logo, atribuídos ao contribuinte (entre outros, Pedro Patrício Amorim, no artigo "Reembolso de Emolumentos", in "Fiscalidade", nº 5, pág 52, e Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, in "Lei Geral Tributária comentada e anotada", Vislis Editores, 3ª Reimpressão actualizada, 1999, pág. 141).

Q. Para além da restante doutrina conducente a tal entendimento, também a jurisprudência se tem pronunciado acerca da questão *sub judice* no sentido alegado pelo Banco Português de Gestão, ora Recorrente (vejam-se os seguintes Acórdãos, todos proferidos pela 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo: Acórdão proferido em 15 de Novembro de 2000, no processo nº 22791, Acórdão proferido em 28 de Fevereiro de 2001, no processo nº 25352, ambos publicados in www.impostos.net; Acórdão proferido em 31 de Outubro de 2001, no processo nº 26167, publicado in "Inforfisco — Tax DataBase", Price WaterhouseCoopers; e o recente Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, em 17 de Abril de 2002, no processo nº 23719, publicado in www.dgsi.pt).

R. É forçoso concluir que não subsistem dúvidas de que da correcta e majoritária interpretação do artigo 43º da Lei Geral Tributária resulta que a procedência da impugnação judicial do acto de liquidação dos emolumentos cobrados pela Conservatória do Registo Comercial implica, só por si, e sem necessidade de qualquer demonstração adicional, a atribuição dos juros indemnizatórios ao Banco Português de Gestão.

S. O mesmo se conclui pelo enquadramento dos juros compensatórios na teoria da responsabilidade extracontratual do Estado, com fundamento constitucional.

T. Os requisitos do direito aos referidos juros com esse fundamento são: (i) que haja erro na liquidação de um tributo; (ii) que o erro seja imputável aos serviços; (iii) que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial; e (iv) que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (Jorge Lopes de Sousa, in "Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado", 2ª Edição Revista e Aumentada, Vislis Editores, 2000, pág. 309 e, entre outros, Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, em 31 de Outubro de 2001, no processo nº 26167, publicado in www.inforfisco.pt).

U. Todos esses requisitos se verificam *in casu* porquanto (i) a Administração Tributária actuou com erro nos pressupostos de direito, na medida em que aplicou a Portaria nº 996/98, de 25 de Novembro, a qual é desconforme com Directiva 69/335/CEE, do Conselho (Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, em 28 de Fevereiro de 2001, no processo nº 25352, publicado in www.impostos.net), (ii) esse erro é, como vimos supra, imputável aos serviços em sentido global, resultando essa imputabilidade necessária e imediata do facto de a ilegalidade não resultar de qualquer actuação do sujeito passivo, (iii) a ilegalidade em causa foi detectada e decidida em sede de impugnação judicial; e (iv) o contribuinte pagou indevidamente a quantia liquidada.

V. Assim sendo, deverá a decisão de fls. 125, proferida pelo Tribunal *a quo*, na parte que julgou improcedente o pedido de juros indemnizatórios improcedente, ser revogada e substituída por outra que julgue o pedido de juros indemnizatórios procedente por provado

e, em consequência, determine a atribuição de tais juros ao Banco Português de Gestão desde a data do pagamento indevido dos emolumentos *sub judice* até à emissão da respectiva nota de crédito, nos termos acima evidenciados, sob pena de violação do disposto nos artigos 43º e 55º, ambos da Lei Geral Tributária e nos artigos 22º e 266º da Constituição da República Portuguesa.

Nestes termos, e nos demais de Direito, deverá o presente recurso obter provimento, revogando-se, em consequência, a decisão de fls. 125 e seguintes na parte que julgou improcedente o pedido de juros indemnizatórios formulado pelo Banco Português de Gestão”.

Não houve contra-alegações.

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

Em sede factual, vem apurado que:

”1 — Por escritura pública celebrada no dia 07/12/01, lavrada no 4º Cartório Notarial de Lisboa, a impugnante procedeu à alteração do seu capital social para trinta e cinco milhões de Euros.

2 — Para inscrição desta alteração no Registo Comercial, a impugnante pagou em 20/12/01, na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, a quantia de Esc: 7 234 491\$00, dos quais Esc: 511 8291\$00 a título de emolumentos calculados em função do aumento do capital social.

IV — Nada mais se provou com relevo para a boa decisão da causa.”

Vejamos, pois:

A sentença julgou improcedente a impugnação, quanto aos juros, dado não haver qualquer erro imputável, aos serviços que ”procederam de acordo com a legislação existente”.

Ora, dispõe o nº 1 do artº 43º da LGT, que ”haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços”.

De modo que, em geral, pode dizer-se que tal erro ”fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação”.

Cfr. Diogo Leite de Campos e outros, LGT Anotada, 2.ª edição, pág. 181, nota 2.

Os juros indemnizatórios ou compensatórios enquadram-se na teoria da responsabilidade civil extracontratual, com fundamento constitucional — artº 22º da Constituição.

Sendo seus requisitos, como acentua Jorge de Sousa in CPPT Anotado, 2ª edição, pág. 309.

” — que haja um erro num acto de liquidação de um tributo;

— que ele seja imputável aos serviços;

— que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;

— que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

E todos eles se verificam, no caso concreto.

Na verdade, e desde logo, a Administração actuou, como vem decidido, com erro nos pressupostos de direito, na liquidação dos emolumentos, com base numa interpretação errónea da predita Directiva e consequente legalidade da Tabela de Emolumentos do Notariado quando esta está, como vem julgado, em desconformidade com aquela.

Erro imputável aos serviços entendidos estes em sentido global — cfr. Freitas do Amaral, Direito Administração, vol III pág. 503.

”A Administração tributária tem deveres genéricos de actuação em conformidade com a lei (artº 266º nº 1 da C.R.P. e 55º da LGT)

pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo, será imputável a culpa dos próprios serviços.

Esta culpa está, em regra, conexionada com a própria prática de uma liquidação ilegal e, por isso, ilícita. Na verdade, quando uma determinada conduta constitui um facto que, à face da lei, é qualificável como ilegal, deverá fazer-se decorrer da constatação da ilegalidade, a existência de culpa, por ser algo que, em regra, se liga ao próprio carácter ilícito do facto, só sendo de a afastar se se demonstrar que ela, no caso, não ocorre”.

Cfr. CPPT, citado, pág.s 312/313.

Por outro lado, é indiscutível a demonstração, nestes autos, do erro, nos preditos termos, sendo que dele resultou uma liquidação ilegal e o consequente pagamento indevido da quantia liquidada.

São, pois, devidos os questionados juros, ao contrário do que vem decidido.

Cfr, aliás, no sentido exposto e por todos, os Acd’s do STA de 27/02/02 Rec. 26.575, 30/01/02 Rec. 26.620, 19/12/01 Rec. 26.611, 31/10/01 Rec. 26.167, 15Nov00 Rec. 22.791 e de 31Out01 Rec. 26.167.

Termos em que se acorda conceder provimento aos recursos, revogando-se, no ponto, a sentença recorrida e julgando-se procedente a impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Abril de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Assunto:

Impugnação de acto de liquidação de emolumentos; acção para o reconhecimento de um direito em matéria tributária.

Doutrina que dimana da decisão:

A acção para o reconhecimento de um direito em matéria tributária tem natureza complementar dos restantes meios contenciosos previstos na lei, apenas sendo de seguir quando nenhum daqueles meios se mostre adequado. O ataque à liquidação emolumentar, reputada de ilegal, deve seguir a via da impugnação judicial ou a da reclamação graciosa, quando se pretenda a restituição do tributo já pago.

Recurso nº 282/03-30. Recorrente: Recheio, SGPS, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Recheio, SGPS, SA, inconformada com a sentença, a fls. 209 e seguintes, do Mº Juiz do T. T. de 1ª Instância de Lisboa, que, com fundamento em erro na forma do processo, absolveu da instância

a F. P., daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

“1 - Os emolumentos em causa violam frontalmente o Direito Comunitário, designadamente, a Directiva 69/335/CEE.

2 - Os Estados-membros encontram-se obrigados a proceder à restituição das quantias que cobrem em violação do direito comunitário;

3 - As ordens jurídicas nacionais dos Estados-membros têm competência para disciplinar o regime processual das acções destinadas a assegurar o reembolso das quantias cobradas em violação do direito comunitário, no entanto, o regime processual dessas acções tem de garantir o efectivo respeito pela aplicação do direito comunitário;

4 - O TJCE tem considerado que, para as acções destinadas a obter a restituição de uma quantia indevidamente cobrada pelo Estado em violação do direito comunitário, são razoáveis e poderão ser aceites prazos da ordem de três a cinco anos;

5 - O prazo previsto na Lei Portuguesa para a impugnação judicial não permite uma aplicação efectiva do direito comunitário na situação em apreço, caso se entenda que a violação do Direito Comunitário origina mera anulabilidade;

6 - O ordenamento jurídico português já dispõe de um meio processual capaz de assegurar o respeito pelo princípio da efectividade do Direito Comunitário: a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, regulado no artº 165º do C.P.T.

7 - O emprego desta acção justifica-se plenamente em face do preceituado na referida norma, que dispõe que as acções “podem ser propostas quando os restantes meios contenciosos (...) não assegurem a tutela efectiva do direito ou interesse em causa”.

8 - A tutela judicial efectiva - direito constitucional consagrado nos artºs. 20º e 268º nº 4 da Constituição da República - determina o direito da recorrente a obter a restituição da quantia que foi cobrada em violação do Direito Comunitário.

9 - Quando a acção para o reconhecimento de direito ou interesse legítimo for o meio mais adequado para obter a tutela judicial efectiva, esse meio pode ser utilizado “sempre”, o que significa que pode ser utilizado mesmo nos casos que exista acto administrativo ou acto tributário não impugnado no respectivo prazo.

10 - O emprego da acção para o reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária justifica-se plenamente na presente situação e permite o respeito integral pelo princípio do privado e da efectividade do Direito Comunitário.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento, pois que o meio processual idóneo para reagir contra liquidação de emolumentos notariais é a impugnação judicial.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A deduzida acção para o reconhecimento de direito em matéria tributária teve em vista a condenação do Director Geral dos Registos e Notariado a restituir à recorrente a importância de 78 012 000\$00 e respectivos juros vencidos e vincendos, relativa a emolumentos, cuja liquidação se reputou de ilegal. Todavia, a decisão recorrida considerou ocorrer nulidade, consistente em erro na forma do processo, determinante da extinção da instância, pois que adequada, para o efeito, era a impugnação judicial.

A questão a decidir é, pois, a de saber qual o meio processual a trilhar com vista à obtenção de tal desiderato, ou seja, a restituição da quantia paga a título de emolumentos por ocasião da inscrição no registo comercial de um aumento do capital social e outras alterações estatutárias, cuja liquidação se reputa de ilegal. Quer o Tribunal Constitucional quer este S.T.A. vêm afirmando que a acção para o reconhecimento de um direito, previsto nos artºs 69 e 70º da L.P.T.A. e, posteriormente, também nos artºs. 165º do C.P.T. e 145º do C.P.P.T., tem natureza complementar dos restantes meios contenciosos, apenas sendo adequada quando a lei não facultar aos administrados os instrumentos processuais adequados à tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos e interesses legítimos (v. Acs. T. C. nº 435/98, de 16/7/98, D. R. II Série, de 10/12/98 e S.T.A. de 11/12/2002, rec. 1515-02).

E, mais concretamente, a propósito de situações semelhantes à dos autos, vem sustentando este S.T.A. que, contra as ilegalidades de liquidação, há meios procedimentais típicos adequados de reacção, a impugnação judicial e a reclamação graciosa, que asseguram a mais completa e eficaz tutela dos direitos dos contribuintes, pois que a respectiva procedência anula o acto impugnado com eficácia retroactiva, obrigando à restituição na íntegra da situação hipotética verificada, se a ilegalidade não tivesse sido cometida (v. Acs. S.T.A. de 24/5/2000, rec. 24194, 6/10/99, rec. 23747 e 29/1/2003, rec. 1514/02-30).

Em suma, o ataque à liquidação emolumentar, reputada de ilegal, quando o tributo esteja pago, não deve seguir a via da acção para o reconhecimento de direito mas sim a da impugnação judicial ou a da reclamação graciosa.

Daí o acerto da decisão recorrida.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 2 de Abril de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Assunto:

Recurso jurisdicional per saltum. Matéria de facto. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos TT de 1.ª Instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito (cfr. art.ºs 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, al. b) e 41.º, n.º 1, al. a) do ETAF e 280.º, n.º 1 do CPPT).*

2 — *Se, nas conclusões das suas alegações, o recorrente invocar matéria de facto que não foi levada em consideração na decisão recorrida, é aquela Secção incom-*

petente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, sendo competente o Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 790/02. Recorrente: Florbela M. Borges Fernandes B. Antunes; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Cons.º Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — Florbela Maria Borges Fernandes Barreto Antunes, não se conformando com o despacho do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Évora, que lhe rejeitou liminarmente a presente acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

a) A acção prevista no artigo 145.º do CPPT tem um carácter complementar e não subsidiário, face aos restantes meios judiciais, razão pela qual é de admitir o seu uso sempre que por seu intermédio se obtenham efeitos não susceptíveis de ser conseguidos pelos restantes meios contenciosos;

b) No caso vertente, mais nenhum meio poderá obter com mais plenitude, eficácia e efectividade o efeito que a Recorrente pretende, designadamente o reconhecimento, com efeitos para o passado, presente e futuro, do seu direito à isenção, em sede de IVA.

c) Se com a actual redacção do n.º 4 do artigo 268.º da CRP deixa de ser necessário que a actuação da Administração esteja consubstanciada num acto administrativo para que haja tutela do contribuinte, não faz sentido considerar que o recurso prévio a uma multiplicidade de acções contenciosas que visem a anulação de "um acto" seja condição para que se possa defender um direito ou interesse legítimo em matéria tributária — é que o direito do particular pode ser ofendido sem que haja um acto administrativo sequer.

d) O facto de a Recorrente não ter lançado mão de outros expedientes contenciosos para fazer valer o seu direito ou interesse, não é razão, por si só, para indeferir liminarmente a presente acção, uma vez que o artigo 145.º do CPPT apenas faz depender a admissibilidade da acção da sua adequação, enquanto meio processual pleno, eficaz e efectivo para garantir o direito, e não do facto de se terem esgotado os restantes meios tutelares;

e) O M.º Juiz *a quo* reconduziu a verificação da adequação do meio processual previsto no artigo 145.º do CPPT à comparação com outros meios que o particular teve à disposição, ao longo do tempo, em vez de fazer a apreciação dessa adequação face aos meios que o particular tinha à sua disposição naquele momento, atendendo igualmente à dignidade do direito a proteger;

f) O regime constante do artigo 145.º do CPPT pode ser utilizado até estar consolidada juridicamente a situação fiscal do contribuinte, ou seja, no prazo de quatro anos do conhecimento do direito, o que inevitavelmente faz supor que pode ser utilizada muito tempo após o decurso dos prazos em que se podia recorrer aos restantes meios processuais;

g) Apesar de a lei prever que sejam facultados ao contribuinte os meios necessários para fazer valer os seus direitos (artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa e artigos 95.º e 97.º da

LGT, *in fine*), a verdade é que tais meios não asseguraram a tutela efectiva do direito ou interesse em causa (artigo 97.º n.º 2 da LGT), o que se verifica pela actual situação fiscal da Requerente, simplesmente porque os seus pedidos e reclamações ou não foram atendidos, ou não foram decididos e os documentos por si juntos não foram considerados;

h) Quando a acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo for o meio mais adequado para obter a tutela judicial efectiva, esse meio pode ser utilizado sempre, o que significa que pode ser utilizado mesmo nos casos que exista um acto administrativo ou acto tributário não impugnado no respectivo prazo — o que sucede no caso vertente;

i) Para o reconhecimento com efeitos para o futuro de um direito ou interesse, não só a acção prevista no artigo 145.º do CPPT é o meio mais adequado para tutelar esse direito ou interesse, como é o único meio, pois não existe outra acção susceptível de alcançar tal efeito, em matéria tributária;

j) O único meio processual que pode tutelar plenamente o direito da Recorrente, emanando uma decisão vinculativa não só para o passado, mas também para o futuro, é a acção prevista no artigo 145.º do CPPT, pois nenhuma outra acção poderá defender o direito simultaneamente para o passado, para o presente e para o futuro;

k) A acção prevista no artigo 145.º do CPPT é que melhor alcança a eficácia e efectividade da tutela do direito da Recorrente, uma vez que só esta acção pode garantir que o direito à isenção em sede de IVA seja reconhecido para todos os efeitos legais, impedindo a emissão de novas liquidações, por um lado, e fazendo com que a Administração (ainda que officiosamente e dentro do prazo de caducidade e/ou prescrição) reveja a sua posição quanto às liquidações já efectuadas, quando o Tribunal declarar a existência do direito à isenção.

l) Ao se reconhecer para o futuro um direito, não haverá outra hipótese que não declarar igualmente a sua existência passada, sob pena de violação do princípio "*para situação igual, tratamento igual*" devendo ordenar-se revogação dos actos que violaram esse direito ou, em alternativa, a Administração deverá revogar officiosamente esses actos, por livre iniciativa, nos termos do artigo 78.º da LGT, actuando de acordo com os ditames da boa fé que sobre esta impendem, bem como de acordo com o princípio da legalidade, uma vez que a revisão officiosa por iniciativa da Administração, quando se trata de flagrante injustiça, é obrigatória, uma vez que estamos perante um poder vinculado e não uma faculdade.

m) O Mm.º Juiz *a quo* ao interpretar o artigo 145.º do CPPT de molde a rejeitar liminarmente a acção intentada pela recorrente, violou materialmente o princípio constitucional consagrado no art.º 268.º, n.º4, da CRP, para os efeitos previstos no art.º 70.º, n.º1, al. b) da Lei do Tribunal Constitucional, uma vez que a acção proposta seria o meio processual mais adequado para tutelar plena, eficaz e efectivamente o direito da Recorrente.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Aberta vista ao MP, decorreu o prazo a que alude o art.º 289.º do CPPT sem que tivesse sido emitido parecer (cfr. art.º 22.º do CPPT).

O Relator do processo emitiu parecer em que suscitou a questão da incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal, por o recurso não ter por fundamento exclusivamente matéria de direito.

Notificada desse parecer, diz a recorrente que, "o facto de se mencionarem numa das conclusões das Alegações "factos", não implica necessariamente que se peça uma reapreciação material dos mesmos . . . Na verdade, e salvo melhor entendimento, não se pede no Recurso em apelo que o Tribunal aprecie factos — uma vez que os mesmos estão fixados na sentença recorrida e nos documentos juntos aos autos, não tendo sido postos em causa — mas tão - só que, através da aplicação do direito aos mesmos, se conclua pela anulação da sentença recorrida, por ilegal..."", pelo que entende que o presente recurso deve ser conhecido pelo STA, mais solicitando e por mera cautela, "para o caso do douto Tribunal decidir pela declaração de incompetência absoluta, a remessa do processo para o Tribunal Central Administrativo, nos termos do artigo 18.º, n.º 2 e artigo 16.º, ambos do CPPT".

Ouvido sobre esta questão, o Exm.º Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de "nada ter a opor ao entendimento expresso a fls. 181", pelo que devia este STA ser declarado incompetente em razão da hierarquia para a apreciação do recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Como se entendeu, entre muitos outros, no acórdão do STA de 4/5/94, rec. n.º 17.643, "porque a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* que não pelo *quid decisum*, é indiferente, para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso" (no mesmo sentido, vide Ac. do STA de 1/4/98, in rec. n.º 13.326).

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos art.ºs 31.º, n.º 1, al. b) e 41.º, n.º 1, al. a) do ETAF e 280.º, n.º 1 do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeito da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o Tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o Tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta questão cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeito daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o Tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito e fica, desde logo, definida a competência do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequado (neste sentido, Ac. do STA de 17/2/99, in rec. n.º 22.470).

3 — Fazendo aplicação de tais princípios ao caso *sub judice* e conforme notou o Relator no citado parecer, verifica-se que, nas conclusões das suas alegações, a recorrente refere que:

"g) Apesar de a lei prever que sejam facultados ao contribuinte os meios necessários para fazer valer os seus direitos (art.º 268.º da Constituição da República Portuguesa e art.ºs 95.º e 97.º da LGT, *in fine*), a verdade é que tais meios não asseguraram a tutela efectiva do direito ou interesse em causa (art.º 97.º n.º 2 da LGT), o que se verifica pela actual situação fiscal da Requerente, simplesmente porque os seus pedidos e reclamações ou não foram atendidos, ou não foram decididos e os documentos por si juntos não foram considerados..."

Ora, este circunstancialismo fáctico não encontra assento na decisão recorrida, nem tão-pouco o Mm.º Juiz "a quo" os teve em consideração, já que nenhuma referência é aqui feita à situação fiscal da recorrente e aos documentos por si juntos, bem como se os seus pedidos e reclamações foram ou não intentados e, caso afirmativo, se foram ou não atendidos ou decididos.

Deste modo, o teor de tal conclusão não oferece dúvidas de que a recorrente não cingiu a sua divergência com a decisão "a quo" à interpretação e aplicação da lei, uma vez que nela se faz referência a matéria de facto, pelo que o mesmo não versa apenas matéria de direito.

Assim, deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento (cfr. art.ºs 21º, n.º 4, 32.º, n.º 1, al. b) e 41.º, n.º 1, al. a) do ETAF e 280.º, n.º 1 do CPPT).

4 — Termos em que se acorda em declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, sendo competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário) (cfr. art.º 18.º, n.º 3 do CPPT).

Custas pela recorrente, com 150 euros de taxa de justiça e 50% de procuradoria.

Uma vez transitada em julgado esta decisão, remetam-se os autos ao Tribunal Central Administrativo (vide fls. 184 e 185).

Lisboa, 2 de Abril de 2003. — *Pimenta do Vale* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Assunto:

Reacção contra condenação em custas judiciais. Jurisdição dos tribunais judiciais.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Dos artigos 669º, 672º e 677º do CPC, na redacção anterior à entrada em vigor - 01.I.1997 - da reforma operada*

pelos DL n.ºs 329-A/95, de 12.XII, e 180/96, de 25.X, decorre que sentença homologatória de desistência do pedido formulado em acção cível, que condenou os AA nas custas, nos termos do artigo 451º, 1, daquele compêndio adjectivo, poderia ter sido impugnada, quanto a estas, através do meio previsto na alínea b) do referido artigo 669º, ou através de recurso ordinário.

- 2 — Como assim, incluindo a lei na jurisdição dos tribunais judiciais o conhecimento de reacção contra condenação em custas operada em processo cível, excluída está da jurisdição fiscal, nos termos da alínea g) do n.º 1 do artigo 4º do ETAF, acção para reconhecimento de direito intentada pelos mesmos autores em TT, visando a devolução do montante das ditas custas, oportunamente por si pagas.

Recurso n.º 1539/02-30; Recorrentes: Manuel da Silva Reis e outros; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºm Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Manuel da Silva Reis, Manuel José Ferreira de Lemos da Silva Reis, Pedro Manuel Ferreira de Lemos da Silva Reis e Maria Raquel da Silva Reis, residentes na Rua de Sá da Bandeira, 517, 5º, Esq. Porto; Companhia Geral da Agricultura das Vinhas do Alto Douro, SA, e Real Companhia Vinícola do Norte de Portugal, ambas com sede na Rua Azevedo de Magalhães, 314, Vila Nova de Gaia, inconformados com o despacho de indeferimento liminar da petição inicial da presente "acção para reconhecimento de direito legítimo em matéria tributária", proferido pelo Mmo Juiz de Direito do 1º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto, vêm até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1) Não existe outro meio processual susceptível de assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva do reconhecimento do direito legítimo dos AA à devolução das custas judiciais que, injusta e ilegítimamente, o Estado, através do Cofre Geral dos Tribunais, embolsou.

2) Pedido este que não é manifestamente improcedente.

3) Não estamos perante caso em que é admissível indeferimento liminar da petição.

4) Indeferindo liminarmente a petição inicial, a decisão recorrida violou o disposto nos artigos 268º, 4, da Constituição, 101º, b), da Lei Geral Tributária, 97º, 1, h), e 145º do CPPT e 234º-A do CPC.

25) É, por isso, ilegal e, consequentemente, nula a decisão recorrida.

6) Que deverá ser revogada e substituída por outra que mande prosseguir o processo.

Não houve contra-alegação.

Transcorreu o prazo do n.º 1 do artigo 289º do CPPT, peremptório (n.º 1 do artigo 22º do mesmo compêndio adjectivo), sem que o Ministério Público vertesse nos autos a sua posição sobre o objecto do recurso.

Afigurando-se ao relator não caber na jurisdição dos tribunais tributários a apreciação da pretensão dos ora recorrentes, em virtude de assistir aos tribunais judiciais competência para tal, proferiu, em 12 de Fevereiro último, o despacho de fls. 206-207.

Devidamente notificado àqueles, pronunciaram-se nos termos de fls. 217-219, dizendo, em síntese, que "no quadro de circunstâncias factuais descrito na petição inicial, aos AA. estava vedado reclamar, impugnar, pedir a reforma da sentença quanto a custas e, por maioria de razão, recorrer."

Mostrando-se colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Como se vê da certidão de fls. 174-178, na acção declarativa com processo ordinário n.º 9226/91 da 1ª Secção da 1ª Vara Cível do Porto, foi, em 07.I.2000, proferida sentença que julgou válida a desistência dos pedidos operada pelos autores, ora recorrentes, aí condenados em custas, nos termos do artigo 451º, 1, do Código de Processo Civil.

Tal decisão transitou em julgado em 24.I.2000.

Com a presente acção, visam eles a devolução das custas judiciais pagas em consequência da sobredita condenação e respectivos juros indemnizatórios.

Os artigos 669º, 672º e 677º do CPC, na redacção anterior à entrada em vigor - 01.I.1997 - da reforma operada pelos DL n.ºs 329-A/95, de 12.XII, e 180/96, de 25.X (aplicável *ex vi* artigo 16º daquele primeiro diploma, na redacção dada pelo segundo), estatuem o seguinte:

Artigo 669.º

Esclarecimento ou reforma da sentença

Pode qualquer das partes requerer ao tribunal que proferiu a sentença:

a) O esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha;

b) A sua reforma quanto a custas e multa.

Artigo 672.º

Caso julgado formal

Os despachos, bem como as sentenças, que recaiam unicamente sobre a relação processual têm força obrigatória dentro do processo, salvo se por sua natureza não admitirem o recurso de agravo.

Artigo 676.º

Espécies de recursos

1 As decisões judiciais podem ser impugnadas por meio de recursos.

2 Os recursos são ordinários ou extraordinários; são ordinários a apelação, a revista, o agravo e o recurso para o tribunal pleno; são extraordinários a revisão e a oposição de terceiro.

Artigo 677.º

Noção de trânsito em julgado

A decisão considera-se passada ou transitada em julgado logo que não seja susceptível de recurso ordinário, ou de reclamação nos termos dos artigos 668º e 669º.

Destas normas se conclui que a falada sentença homologatória poderia ter sido impugnada quanto à condenação em custas, através do meio previsto naquele artigo 669º, b), ou através de recurso ordinário.

Temos, assim, que na jurisdição dos tribunais judiciais a lei inclui o conhecimento de reacção contra condenação em custas operada em processo cível.

Ora, segundo a alínea g) do n.º 1 do artigo 4º do ETAF (DL n.º 129/84, de 27 de Abril), *estão excluídos da jurisdição administrativa e fiscal os recursos e as acções que tenham por objecto actos cuja apreciação pertença por lei à competência de outros tribunais* (sublinhado nosso).

E óbvio é que o direito a esta *apreciação* não pode, *por lei*, ser limitado por quaisquer "circunstâncias factuais", por isso que, para aquele efeito, não colhe a argumentação expendida pelos recorrentes a fls. 217-219. Se eles, em face da situação concreta do caso *lato sensu*, entenderam, na devida oportunidade, que não deviam reagir contra a sentença do tribunal comum que, além do mais, os condenou em custas, *sibi imputet* ! Naturalmente, não podem é, agora, pretender extrair daí consequências para a delimitação legal da jurisdição fiscal. Nesta, apenas é de considerar, no ponto que ora interessa, o abstracto campo da jurisdição dos tribunais judiciais.

Seguramente, em razão da matéria, a presente acção está fora da jurisdição dos tribunais tributários.

Termos em que se acorda confirmar, com a sobredita fundamentação, o despacho de rejeição liminar da petição inicial dos presentes autos, assim se negando provimento ao recurso.

Custas pelos recorrentes, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 2 de Abril de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem factos que a sentença em apreciação não fixou, pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Recurso: 1669/02. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: António Guilherme Macedo de Sousa Basto. Relator: Exmo Consº António Pimpão.

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

1. O ERFPP recorre da sentença que no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 1º Juízo, 1ª Secção, julgou procedente a impugnação do acto tributário da liquidação de IRS de 1995 e respectivos juros compensatórios.

Alegou formulando, além do mais, a seguinte conclusão:

«1. Exerce objectivamente uma actividade comercial quem obtém alvará de loteamento, urbaniza constituindo lotes de terreno para construção, cede áreas ao município para passeios e estacionamento, executa as respectivas infra-estruturas e os vende.

... »

Notificada a recorrente FP para se pronunciar sobre a eventual incompetência em razão da hierarquia deste STA, veio a fls. 76 admitir que o recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito, pelo que desde já requer a remessa dos autos ao TCA, caso este STA se pronuncie pela referida incompetência.

O EMMP entende que ocorre incompetência em razão da hierarquia deste STA.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) Em 30/10/1962 foi inscrito na competente Conservatória do Registo Predial, a favor do impugnante, a aquisição por sucessão do prédio rústico constituído por pinhal e inscrito na matriz sob o artº 452º da freguesia de Santo Isidoro, concelho de Marco de Canaveses, cfr. fls. 42 e 43.

b) Em 31/03/1995 foi inscrito na mesma Conservatória e relativamente àquele prédio a emissão do alvará de loteamento e a constituição de cinco lotes, bem como a desanexação de cinco prédios e a cedência de área ao município para passeios e estacionamento e a caução das obras de infra-estruturas com hipoteca do lote nº 1 no valor de esc. 546.150\$00, cfr. fls. 42 e 43.

c) Ao impugnante foi emitido o alvará de loteamento que consta de folhas 5 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais no qual se estabelece que, como condicionante do licenciamento e garantia das obras de infra-estruturas, foi constituída hipoteca sobre o lote nº 1 pelo valor de esc. 546.150\$00 - cfr. fls. 5 v. -.

d) Por despacho de 14/09/2000 do TAT por Delegação de competência do DF Porto, despacho nº 9809, foram alterados o conjunto de rendimentos líquidos do impugnante para 3.096.705\$00, porquanto, se considerou rendimentos da categoria C no valor de esc. 2.978.900\$00, correspondente à alienação de quatro parcelas de terreno, sitas em Santo Isidoro, Marco de Canaveses, e também, pelo rendimento da actividade que o impugnante exerce - Restaurante CAE 55306, encontrando-se enquadrado no regime normal trimestral para efeitos de IVA desde 01/02/1991 - a quantia de esc. 117.805\$00, resultante das declarações enviadas para efeitos de IVA, dado que, o impugnante não apresentou a declaração de rendimentos para efeitos de IRS, tudo conforme relatório final de correcções de folhas 4 a 7 do processo administrativo apenso e que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

e) Pelo impugnante foi apresentado requerimento, o qual foi tratado como pedido de revisão nos termos do artº 91º da LGT, vindo aquela a ser decidida como tendo o contribuinte desistido por não comparecer o seu perito - cfr. fls. 8 a 13 do proc. adm. apenso -.

f) A Administração Fiscal procedeu à liquidação ao impugnante, de IRS de 1995 e juros compensatórios no valor global de esc. 1.162.653\$00, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 01/02/2001 - cfr. fls. 4 da reclamação apensa -.

g) Pelo impugnante foi deduzida reclamação a qual veio a ser indeferida - cfr. proc. de reclamação apenso -.

3. Notificada a recorrente FP para se pronunciar sobre a eventual incompetência em razão da hierarquia deste STA, veio a fls. 76 admitir

que o recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito, pelo que desde já requer a remessa dos autos ao TCA, caso aquele se pronuncie pela referida incompetência.

Estabelece o artº 21º4 do ETAF que "A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

Acrescenta o artº 32º1b) do mesmo diploma legal que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito".

Completando esta linha de pensamento, conclui o artº 41º 1 a) do mesmo conjunto normativo que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do artº 32º".

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o artº 167º do CPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso, ... a interpor ... para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo".

No mesmo sentido se pronuncia o artº 280º do CPPT.

Do exposto resulta que a competência para apreciar os recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe ao STA ou à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo conforme os mesmos versem ou não, exclusivamente, matéria de direito.

Para determinar se o recurso versa exclusivamente matéria de direito ou também matéria de facto torna-se necessário averiguar qual a matéria controvertida e levada às conclusões das alegações de recurso.

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito, pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (artº 690º do CPCivil).

As conclusões integrarão apenas matéria de direito se discutirem a interpretação ou aplicação de certo preceito legal ou a solução de determinada questão jurídica.

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica, uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os tenha fixado em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto.

Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada, sendo irrelevante, para a de-

cisão do recurso, a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões, das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões, pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito, não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso, já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Sustenta a recorrente na conclusão 1ª que exerce objectivamente uma actividade comercial quem obtém alvará de loteamento, urbaniza constituindo lotes de terreno para construção, cede áreas ao município para passeios e estacionamento, executa as respectivas infra-estruturas e os vende.

Saber se exerce uma actividade comercial quem obtém alvará de loteamento, urbaniza constituindo lotes de terreno para construção, cede áreas ao município para passeios e estacionamento, executa as respectivas infra-estruturas e os vende implica julgamento de questões de facto que, nessa perspectiva, não foram fixadas na sentença em recurso.

A apreciação destas questões implica julgamento de matéria de facto donde resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito.

Concluindo que o presente recurso tem por fundamento matéria de facto, a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso, sendo competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Sem custas.

Oportunamente remeta os autos ao TCA.

Lisboa, 2 de Abril de 2003. — António Pimpão (relator) — Brandão de Pinho — Vítor Meira.

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem factos que a sentença em apreciação não fixou, pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Recurso n.º 1730/02, em que são recorrente PMH 2 - Indústrias Médicas, Lda, e recorrida a Fazenda Pública, e em que foi Relator o Exmo Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. PMH - Produtos Médico-Hospitalares, Lda., recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Santarém, negou provimento ao recurso interposto da decisão que lhe aplicou a coima de 656.000\$00.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

- a) A recorrente pagou a dívida do IVA em 4/6/1996.
- b) Porque o fez antes da entrada em vigor do Decreto-Lei 124/96 de 10 de Agosto, que entrou em vigor em 15/9/1996, considerou a douta sentença em apreço que se lhe não deverá aplicar a redução da coima equivalente a 50% do respectivo mínimo legal conforme prevê o n.º 5 do Despacho n.º 17/97 - XIII do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, publicado no DR. II Série, n.º 78 de 03/04/1997.
- c) Ora caso tal sucedesse, o recorrente ver-se-ia prejudicado pelo simples facto de ter sido “diligente” e ter pago “antes do tempo”.
- d) E que caso tivesse liquidado a sua dívida após 15/09/1996, a recorrente teria usufruído da redução da coima nos termos a que se julga com direito: 50 % do valor mínimo.
- e) Por outro lado, ao assim decidir, a douta sentença em análise estaria a criar uma clara desigualdade de tratamento entre os contribuintes, beneficiando ainda por cima, aqueles que mais tarde pagaram, ou seja, os que apesar de tudo se mostraram menos diligentes.
- f) Acresce ainda que a coima em apreço deverá não ser aplicada, dado que a prática da infracção não ocasionou ao Fisco prejuízo efectivo; a falta cometida encontra-se regularizada e o comportamento da recorrente revela um diminuto ou mesmo inexistente grau de culpabilidade.
- g) Ao assim decidir a sentença em apreço violou entre outros o art. 13.º da Constituição da República Portuguesa, os arts. 5.º e 6.º do Código de Procedimento Administrativo, o n.º 5 do Despacho 17/97 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais publicado no DR, II série, n.º 78, de 03/04/1997, o D. L. 124/96 de 10 de Agosto, e ainda o art. 116 do Decreto-Lei 398/98 de 17 de Dezembro.
- h) Nestes termos deve a sentença *sub judice* ser revogada e substituída por uma outra que aplique a graduação da coima o disposto no n.º 5 do Despacho de 17/97 - XIII de 3 de Abril do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais ou que então venha a julgar extinta a sua responsabilidade pela contra-ordenação em causa, como é de inteira justiça.

O EMMP sustenta a incompetência, em razão da hierarquia, deste STA, cabendo a mesma ao TCA uma vez que na conclusão f) questionaria a recorrente matéria de facto.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre esta questão prévia veio requerer, caso seja julgada procedente tal questão, que o processo seja remetido ao TCA.

2. Consta da sentença de fls. 47 que:

“... ”

A resolução do presente recurso demanda simples aplicação de direito.

O conjunto do suporte documental oferecido pela recorrente, e não contrariado pelo inserto nos autos, é bastante à decisão.

“... ”

3.1. Conforme resulta de fls. 2 o auto de notícia foi instaurado contra PMH2 - Indústrias Médicas, Lda.

Foi esta entidade que foi notificada a fls. 8 a qual apresentou o requerimento constante de fls. 10.

O despacho de fls. 24 fixou a coima à arguida PMH2 - Indústrias Médicas, Lda, sendo esta notificada do mesmo despacho a qual apresentou, posteriormente, o recurso de fls. 28.

A sentença de fls. 46 a 49 negou provimento ao recurso interposto por esta mesma entidade a qual foi notificada conforme resulta de fls. 51.

Contudo a fls. 54 foi interposto recurso não pela sociedade PMH2 - Indústrias Médicas, Lda, mas pela sociedade PMH - Produtos Médico-Hospitalares, Lda, tendo esta apresentado o requerimento de fls. 55, juntando procuração emitida por esta última sociedade.

Admitido o recurso e notificada a PMH2 - Indústrias Médicas, Lda, do despacho de admissão, foram apresentadas alegações pela segunda sociedade PMH - Produtos Médico-Hospitalares, Lda.

Do exposto resulta que não foi interposto, nos presentes autos, recurso pela arguida PMH2 - Indústrias Médicas, Lda mas pela referida segunda sociedade PMH - Produtos Médico-Hospitalares, Lda, que não é arguida nestes autos.

Nos termos do art.º 680.º do CPCivil os recursos só podem ser interpostos por quem, sendo parte principal na causa, tenha ficado vencido ou quem tenha sido directa e efectivamente prejudicado pela decisão.

Nos presentes autos a ora recorrente não é parte principal nem ficou vencida pela decisão ao que acresce que não alega que foi directa e efectivamente prejudicada pela decisão.

É certo que o despacho que admite o recurso não vincula o tribunal de recurso, nos termos do art.º 687.º 4 do CPCivil.

Contudo esta questão apenas pode ser apreciada pelo tribunal competente para apreciar o recurso pelo que a ser este Tribunal incompetente em razão da hierarquia não poderá, por isso, conhecer de tal questão.

3.2. O EMMP entende que o recurso versa, na transcrita conclusão f), matéria de facto pelo que é este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer o presente recurso.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre esta questão prévia veio requerer, caso seja julgada procedente tal questão, que o processo seja remetido ao TCA.

Importa, por isso, como questão prévia e de conhecimento oficioso, determinar se é ou não este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Estabelece o art.º 21.º 4 do ETAF que “A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância”.

Acrescenta o art.º 32.º 1 b) do mesmo diploma legal que “competem à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Completando esta linha de pensamento conclui o art.º 41.º 1 a) do mesmo conjunto normativo que “competem à Secção de Contencioso

Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 32.º”.

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o art.º 167.º do CPT que “das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso, . . . a interpor . . . para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso . . . para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo”.

No mesmo sentido se pronuncia o art.º 280.º do CPPT.

Do exposto resulta que a competência para apreciar os recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe ao STA ou à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo conforme os mesmos versem ou não, exclusivamente, matéria de direito.

Para determinar se o recurso versa exclusivamente matéria de direito ou também matéria de facto torna-se necessário averiguar qual a matéria controvertida e levada às conclusões das alegações de recurso.

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (art.º 690.º do CPCivil).

As conclusões integrarão apenas matéria de direito se discutirem a interpretação ou aplicação de certo preceito legal ou a solução de determinada questão jurídica.

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os tenha fixado em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto.

Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada sendo irrelevante, para a decisão do recurso, a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Sustenta a recorrente na conclusão f), que “a coima em apreço deverá não ser aplicada, dado que a prática da infracção não ocasionou ao Fisco prejuízo efectivo; a falta cometida encontra-se regularizada

e o comportamento da recorrente revela um diminuto ou mesmo inexistente grau de culpabilidade”.

Saber se a prática da infracção ocasionou ou não ao Fisco prejuízo efectivo e se o comportamento da recorrente revela um diminuto ou mesmo inexistente grau de culpabilidade é julgamento de questões de facto que, nessa perspectiva, não foram fixadas na sentença em recurso.

A apreciação destas questões implica julgamento de matéria de facto donde resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito.

Concluindo que o presente recurso tem por fundamento matéria de facto a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso sendo competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente fixando-se a taxa de justiça em € 120 e em 50% a procuradoria.

Oportunamente remeta os autos ao TCA.

Lisboa, 2 de Abril de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes* (vencido, pois este STA é competente).

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Recurso n.º 1741/02, em que é recorrente PMH — Produtos Médico-Hospitalares, L.ª e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.º Conselho Dr. Fonseca Limão (por vencimento).

Com base na falta de pagamento do IVA cujo prazo de pagamento terminara em 31.8.95, foi levantado auto de notícia contra PMH — Produtos Médico-Hospitalares, L.ª, com sede na Zona Industrial da Murteira, lote 9, Samora Correia.

Por despacho de fl. 24, foi a arguida condenada em coima.

Após recurso, o Tribunal Tributário de Santarém proferiu a sentença de fls. 48 e seguintes a negar-lhe provimento.

A arguida recorreu dessa sentença para este STA (fl. 56), sem apresentar logo as alegações.

Admitido o recurso, a recorrente apresentou as alegações de fls. 62 e seguintes.

Neste STA, o M.ºP.º emitiu douto parecer nos termos do qual se verifica a questão da incompetência deste STA em razão da hierarquia, pois o recurso versa matéria de facto.

Ouvida, a recorrente veio dizer que se houver incompetência deste STA, deve o processo ser remetido ao TCA.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Vejamos a questão da competência.

Se o recurso versar matéria de facto, não é este STA o competente, mas o T.C.A (art.º 32.º, n.º 1, al. b e 41.º, n.º 1, al. a) da ETAF).

Na conclusão a), a recorrente sustenta que “pagou a dívida do IVA em 4.6.1996”, o que a sentença não regista.

Ora, saber se o IVA foi pago e quando não é matéria de direito, mas matéria de facto.

Daí que seja competente o TCA e não este STA.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão da sua incompetência em razão da hierarquia e declaram competente o TCA., para onde a recorrente pode pedir a remessa do processo.

Custas pela recorrente, com 100 euros de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 2 de Abril de 2003. — *Fonseca Limão* (por vencimento) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes* (vencido, pois a questão prévia é a da entrada de alegações fora do prazo legal — art.º 83º, n.º 3, do RGIT, art.º 74º, n.º 4, do DL. 433/82 e art.º 411º, n.º 3, e 414º, n.º 2, do CPP).

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Assunto:

Impugnação judicial de liquidação adicional de sisa. Avaliação. Acto destacável. Impugnação autónoma. Poderes de correcção da matéria tributável (cfr. art.º 39º n.º 2 da LGT).

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Os actos de fixação do valor tributável praticados nos termos do art. 53º do CIMSISD, embora actos preparatórios do acto final de liquidação adicional de sisa, enquanto actos destacáveis, porque lesivos, são susceptíveis de impugnação contenciosa autónoma e própria, sob pena de, à míngua desta, se firmarem na ordem jurídica como caso resolvido ou decidido.*
- II — *E a não impugnação autónoma e prévia destes demanda também e pela mesma razão sejam de considerar sanados os eventuais vícios do respectivo procedimento avaliativo susceptíveis de inquirar aqueles, designadamente os que se prendam ou atenham com as formalidades legais que devem presidir e acompanhar a sua realização.*
- III — *Conferindo a lei à Administração Tributária poderes de correcção da matéria tributária relevante (cfr. art.º 39º n.º 2 da LGT), poderes que naturalmente abrangem os atinentes à determinação da matéria colectável em sede de Sisa (cfr. art.ºs 19º e 57º do CIMSISD), não demanda qualquer ilegalidade susceptível de a inquirar na sua validade e consistência jurídicas a liquidação adicional que, na ausência de decisão judicial a declarar nulo o negócio jurídico simulado quanto ao preço de-*

clarado, considerou antes e para este efeito o valor administrativa e definitivamente fixado através do processo avaliativo próprio.

Recurso n.º 1756/02. Recorrente: Viriato Martins Santos Castro e outro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformados com a aliás douta sentença, proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 2º Juízo, 2ª Secção, que lhes julgou improcedente a impugnação judicial referente à liquidação adicional de sisa e imposto de selo, no montante de 4.673.700\$00, dela interpuseram recurso jurisdicional para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo os Impugnantes Viriato Martins Santos Castro e Leonardo Martins Santos Castro, ambos nos autos convenientemente identificados.

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

A) Os actos de promoção da avaliação nos termos do art.º57 do CIMSISD são prévios e exteriores à própria avaliação, tendo autores diferentes dos do acto de avaliação.

B) Só o próprio acto de avaliação (e não os actos que a precedem e determinam) são autonomamente impugnáveis nos termos do art.º 155º do CPT e do art.º 134º do CPPT.

C) Os vícios dos actos de promoção de avaliação nos termos do art.º 57º do CIMSISD são invocáveis na impugnação unitária do acto de liquidação que se siga e se funde na avaliação.

D) A douta sentença sob recurso interpretou e aplicou erradamente o preceituado no art.º 155º do CPT e no art.º 134º do CPPT.

E) A douta sentença violou igualmente o preceituado no art.º 39º, nº2, da LGT ao não julgar procedente a impugnação perante a ausência de decisão judicial a declarar nulo ou a anular o negócio jurídico determinante das liquidações impugnadas.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois sucinto mas duto parecer opinando pela integral confirmação do impugnado julgado, com a consequente improcedência do recurso, já que, disse, aquele segue, acolhendo, jurisprudência maioritária da Secção que, expressa e exemplificativamente, identifica e que pela sua bondade importaria, mais uma vez, acolher.

Recolhidos os vistos legais dos Ex.mos Juízes Adjuntos e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

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

Em 10.12.998, os impugnantes procederam ao pagamento, pelo valor de 1.154.000\$00, da sisa relativa à aquisição que pretendiam fazer, em comum e partes iguais, duma parcela de terreno com a área de 577 m2, destinada a construção, sita na R. José Marques Pinto, Lote nº5, Valbom, Gondomar, inscrita na respectiva matriz sob o artigo nº 3219, pelo preço declarado de 11.540.000\$00.

Em 11.12.998 foi celebrada a escritura pública de compra e venda, ficando a constar o preço de 11.540.000\$00.

Por ofício datado de 01.06.999, cuja cópia faz fls. 37 dos autos e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, a repartição de finanças deu conhecimento ao impugnante de que havia sido autorizada a avaliação da parcela de terreno.

Efectuada a avaliação em 05.08.99 foi fixado ao prédio o valor global de 13.848.000\$00.

Não se conformando com a tal avaliação, o chefe da repartição promoveu segunda avaliação, por despacho datado de 16.11.999, cuja cópia faz fls. 39 dos autos e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

Efectuada a 2ª avaliação, em 28.01.2000, veio a comissão de avaliação a fixar aí ao prédio o valor venal de 54.815.000\$00.

Face a este valor, foi liquidada sisa adicional, e respectivo imposto de selo, pelos montantes de, respectivamente, 4.327.500\$00 e 346.200\$00.

Os impugnantos foram notificados destas liquidações em 20.03.2000, tendo o prazo de pagamento voluntário terminado em 20.04.2000.

E, com base nela, houve por bem julgar a impugnação judicial improcedente, já que, consignou-se, além do mais,

Por um lado, que daquela resultava não se verificar ocorrer qualquer preterição de formalidade legal invalidante do correspondente e desenvolvido processo avaliativo do bem (imóvel) transmitido e que,

Por outro, os actos prévios e exteriores à avaliação sempre seriam susceptíveis de sindicância/impugnação autónoma a desencadear nos termos dos art.º 155º do CPT e 134º do CPPT,

Tanto mais que “. . . as eventuais irregularidades que tenham existido no processo conducente à avaliação do prédio não podem ser sindicadas neste âmbito pois teriam que ser atacadas aquando da 2ª avaliação, existindo meio processual específico para o efeito.”

Para, sobre o ponto, depois, concluir que “. . . não tendo sido atacada a 2ª avaliação, mediante impugnação judicial deduzida ao abrigo do art.º 155º do CPT, o resultado com ela conseguido consubstanciou-se na ordem jurídica, pelo que as questões agora suscitadas — relativas à ausência dos pressupostos legalmente exigidos para procedimento da avaliação, . . . , bem como a falta de fundamentação dos mesmos — são totalmente inócuas e mostra-se precludido o direito de as sindicarem em sede de impugnação judicial de liquidação adicional de sisa e imposto de selo.”

Por fim e quanto à também invocada violação do disposto no art.º 39º da LGT, decorrente da ausência de prévia decisão judicial a decretar, com trânsito, a nulidade do negócio jurídico — compra e venda de imóvel — determinante das impugnadas liquidações adicionais,

Acentuando, bem convenientemente, o teor da ressalva legal contida no primeiro parágrafo do invocado n.º 2º do citado art.º 39º da LGT, a saber, “**Sem prejuízo dos poderes de correcção da matéria tributável legalmente atribuídos à administração tributária . . .**” e nela considerando englobados ou contidos os poderes de fixação do valor dos bens transmitidos, para efeitos de conveniente determinação da matéria colectável, nos termos dos art.ºs 19º e 57º do CIMSISD, novamente mediante apelo à matéria de facto estabelecida, considerou “. . . legitimada a correcção.”

Para concluir, a final, “. . . ter a administração fiscal agido dentro do condicionalismo legal, . . .” e, conseqüentemente, julgar improcedente a impugnação judicial que apreciava, assim mantendo a questionada liquidação adicional.

É contra o assim decidido e nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional que se insurgem os Impugnantes

e ora Recorrentes, mediante invocação até de acórdão deste Supremo Tribunal e Secção de Contencioso Tributário (o acórdão de 27.10.93, processo n.º 16.375, de que transcreve o respectivo sumário) e que, em seu entender, daria guarida à tese que sufragaram e mais uma vez reiteraram.

Tudo visto e pese embora o aconchego que perseguem na invocada jurisprudência, o certo é que, tal como bem atentamente anota o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, já de acordo agora com jurisprudência largamente maioritária e mais recente desta secção do Supremo Tribunal Administrativo e que também subscrevemos, o presente recurso mostra-se antes condenado ao insucesso, tal a bondade do entendimento acolhido pela sindicada sentença,

Quer quanto à invocada e controvertida susceptibilidade de porventura sindicarem a legalidade dos actos preparatórios e de promoção ou determinação da avaliação de imóveis a que se refere o art.º 57º do CIMSISD na impugnação judicial da subsequente liquidação de sisa que tenha tido em conta valor tributável estabelecido através daquele processo de avaliação que não tenha sido antes impugnado graciosamente ou contenciosamente, tanto quanto ao valor assim determinado, como quanto aos eventuais vícios do respectivo procedimento, [conclusões A) a D)];

Quer ainda quanto à novamente sustentada violação do disposto no art.º 39º n.º 2 da LGT.

Com efeito e no que concerne à primeira das enunciadas questões e como já sumariámos em acórdão desta Secção de 2 de Junho de 1999, recurso n.º 21.644, in AP DR de 19.06.2002, pág. 2112,

1 - *Os actos de fixação de valor tributável praticados nos termos do art.º 53º do CIMSISD, embora actos preparatórios de acto final de liquidação adicional de sisa, enquanto actos destacáveis, por que lesivos, são susceptíveis de impugnação contenciosa autónoma e própria, sob pena de, à míngua desta, se firmarem na ordem jurídica como caso resolvido ou decidido.*

2 - *A possibilidade de sindicância contenciosa e judicial destes actos satisfaz a exigência constitucional consagrada no art.º 268º n.º 4 da CR.*

3 - *Impugnada a liquidação subsequente apenas com fundamento em eventuais vícios próprios da anterior avaliação, não oportuna e eficazmente impugnada, a impugnação judicial daquela há-de necessariamente soçobrar.*

Mais se tendo aduzido, sobre o ponto ora controvertido — o da susceptibilidade de sindicarem na impugnação judicial da consequente liquidação de sisa calculada com base no valor de transmissão apurado em processo de avaliação efectuado nos termos do art.º 57º do C. Sisa de eventuais vícios ou ilegalidades porventura cometidas no procedimento respectivo, designadamente na sua determinação pelas autoridades da administração fiscal —, que

“. . . se entende também que esta avaliação ou, se requerida, a segunda avaliação, quando não contenciosamente impugnadas e enquanto acto administrativo inequivocamente lesivo e conseqüentemente destacável que são, à míngua de oportuna impugnação contenciosa, se firmam na ordem jurídica como caso resolvido ou decidido, ficando, assim e por via disso, sanados os eventuais vícios próprios e do respectivo procedimento susceptíveis de inquinarem aqueles na sua validade jurídica, designadamente os que se prendam ou atenham com as formalidades legais que devem presidir e acompanhar a sua realização.”

“E daí que não sejam susceptíveis de invocação eficaz os possíveis vícios daquelas em posterior impugnação da liquidação efectuada com base nos valores assim determinados.” (sublinhados de agora).

Ou, como bem mais perfunctoriamente se considerou em acórdão desta Secção do passado dia 06.11.2002, processo n.º 0968/02-30, em sede de interpretação do art.º 155º do CPT e do correspondente art.º 134º do CPPT,

“... as disposições legais referidas respeitam à impugnação contenciosa dos actos avaliativos, ou de fixação de valor patrimonial. Ora, o conteúdo desses actos é, sempre, a atribuição de um valor a uma realidade material. É esse valor, e não mais que isso, cuja impugnabilidade directa a lei autoriza e impõe, já por ser ele o resultado final do procedimento de avaliação, e importar que a questão se esgote no campo administrativo antes de ser colocada aos tribunais; já por se tratar de um procedimento autónomo, distinto, designadamente, daquele que culmina com a liquidação ... de tal modo que já não possa ser usada como fundamento da impugnação do acto de liquidação, nem a preterição de formalidades legais no procedimento avaliativo, nem os erros de facto ou de direito cometidos na fixação do valor.” (sublinhado nosso).

Pelo exposto, atentos os transcritos e não controvertidos factos materiais da causa, e já perante a convocada jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, a que vai citada no acórdão de 02.06.1999, bem assim como a que, no mesmo sentido, arrolou o Ex.mo Procurador Geral Adjunto e da qual apenas cumpre aqui destacar, por clara e manifestamente aplicáveis, os acórdãos de 19.10.1995, processo n.º 19.455, in AP DR de 14.11.1997, pág. 2349 e de 06.05.1998, processo n.º 20.326, in CTF n.º 391, 194 e AP DR de 30.11.2001, pág. 1435,

Importa concluir pela improcedência das referidas conclusões [A) a D)] e pela consequente confirmação do julgado no segmento que, com estas, os Recorrentes controvertiam,

Julgado que é igualmente de manter quanto à segunda questão jurídica colocada com o presente recurso jurisdicional — a da melhor interpretação a dar ao invocado art.º 39º n.º 2 da LGT —, face à reconhecida ausência de decisão judicial transitada a declarar nulo o negócio jurídico que deu causa à liquidação adicional impugnada.

Seguindo aqui também de perto os ensinamentos da doutrina que a jurisprudência recente desta Secção convocou para afrontar e decidir a suscitada questão, a saber os acórdão de 19.02.2003, processo n.º 1757/02-30 e de 26.02.2003, processo n.º 89/03-30, diremos também, com Vaz Serra (Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 107, fls. 309 a 314) que *“... a simples simulação do preço não torna nulo o contrato, ainda que feita para prejudicar o direito do Estado ao imposto.”*, uma vez que *“... o contrato não é nulo por motivos de natureza fiscal, sendo a sua validade ou nulidade determinada pelas regras de direito privado. A lei fiscal não impõe, conseqüentemente, a nulidade do contrato em que exista simulação do valor; e essa nulidade não resulta também da lei civil, pois, ainda que se trate de contrato sujeito legalmente a uma forma especial, como acontece com o contrato de compra e venda coisa imóvel, a razão da exigência da forma não abrange o montante do preço, ... o qual não tem de ser determinado no contrato, bastando que seja determinável.”*

E com Leite Campos (Problemas Fundamentais de Direito Tributário, pág. 224) afirmaremos também que nada obsta a que a Ad-

ministração Fiscal considere o valor apurado em processo de avaliação efectuado nos termos do art.º 57º do Código da Sisa se, como no caso dos presentes autos, superior ao que consta da respectiva escritura pública de compra e venda do imóvel, pois a tanto hão-de conduzir os poderes de correcção da matéria tributável revelada pelo negócio real a que o invocado n.º 2 do art.º 39º da LGT faz expressa e clara alusão.

Em termos de se poder concluir, tal como no referido acórdão de 19.02.2003, processo n.º 1757/02-30, *“... mal se compreenderia que, consagrando a Lei Geral Tributária a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes apresentadas à Administração Fiscal, e nem por isso lhe proibindo o recurso a métodos presuntivos (art.º 75º), atribuisse às declarações prestadas perante outro oficial público — o notário — valor superior, tal que a Administração ficasse manietada, dependente de declaração judicial de nulidade.”*

Improcede também, assim, a conclusão E) do presente recurso jurisdicional.

Termos em que acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar-lhe provimento, assim confirmando a impugnada sentença.

Custas pelos Recorrentes, fixando a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 2 de Abril de 2003. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Almeida Lopes* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Assunto:

STA — Competência em razão da hierarquia — Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

A Secção do Contencioso Tributário do STA é absolutamente incompetente, em razão da hierarquia, se o recurso para ela interposto, per saltum, da sentença da 1ª Instância, não tiver como fundamento exclusivo, matéria de direito - art.º 32 n.º 1 al. b) do ETAF.

Recurso n.º 1871/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Construções Alves & Melo, Lda; Relator: Exm.º Cons.º. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1ª Instância do Porto, proferido em 04/06/02, que julgou não verificados os créditos reclamados pela Fazenda, referentes a IRS e respectivos juros de mora, “assim improcedendo a reclamação”.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“- No processo executivo, que corre por dívida de IRS, foi efectuada penhora, incidente sobre bens móveis, em 17 de Abril de 2001, e veio a Fazenda Pública reclamar créditos de IRS relativos aos anos de 1994 e 1995, liquidados em 1999.

- Os créditos reclamados gozam do privilégio previsto, actualmente, no 111º do CIRS, uma vez que, conforme se decidiu no Acórdão do STA, de 14/05/1997, in Rec. n.º 21589, tem privilégio o IRS liquidado ou colocado a pagamento nos três anos anteriores à penhora.

- Pelo que deveriam ter sido verificados e graduados os créditos reclamados pela Fazenda, relativos a IRS liquidado no ano de 1999, e, por beneficiarem da mesma garantia, os juros moratórios desses créditos, nos termos do Art. 734º do Código Civil, deveriam também ter sido verificados.

- A douta sentença recorrida, ao não considerar verificados os créditos de IRS, violou o disposto no Artº 111º do CIRS.

Termos em que deve ser dado provimento ao recurso, revogando-se a douta sentença recorrida.”

O Exmº Magistrado do MP, no seu parecer, excepcionou, todavia, a incompetência deste tribunal, em razão da hierarquia, por o recurso não versar apenas matéria de direito, atento o vertido nas preditas conclusões 1ª e 3ª, ao sustentar a recorrente, que o IRS, respeitante aos anos de 1994 e 1995, foi liquidado em 1999, facto que a sentença não estabeleceu nem considerou.

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar, a competência desta STA, em razão da hierarquia.

Ora, ele é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, o recorrente refere - ditas conclusões 1 e 3 - que os impostos em causa foram liquidados em 1999.

Matéria factual que não consta da decisão recorrida.

Sendo que, como é jurisprudência uniforme deste STA, versa matéria de facto o recurso em que se apontam factos que aquela não fixou.

Cfr., por todos, os Acd's. de 01/03/00 Rec. 15.938 e 12/01/00 Rec. 23.762.

Ora, a competência deste STA, para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos dos TT de 1ª Instância, cinge-se apenas a matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento, em matéria de direito, do mesmo recurso - art.º 32º n.º 1 al. b) do ETAF -, constituindo assim excepção à competência generalizada do TCA, ao qual, nos precisos termos do art.º 41º n.º 1 al. a) do mesmo diploma, compete conhecer “dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 32º.

Assim, tal fundamento factual do recurso importa a incompetência deste STA para dele conhecer, fazendo antes radicá-la no dito TCA.

Termos em que se acorda julgar este STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Abril de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Assunto:

Indeferimento liminar. Inexistência.

Doutrina que dimana da decisão:

Sendo a inexistência do acto o fundamento do recurso, não pode o julgador indeferir logo liminarmente a petição por a impugnação relativa a tal vício poder ser deduzida a todo o tempo.

Recurso nº 1900/02. Recorrentes: João dos Santos Felizardo e outro. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.ºmº Conselheiro Vítor Meira.

João dos Santos Felizardo e António dos Santos Felizardo impugnaram no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria as liquidações de IVA e IRS relativas aos anos de 1995, 1996 e 1997, na qualidade de responsáveis subsidiários da firma “Zardus — Indústria e Comércio de Calçado, L.ª”, invocando inexistência jurídica dos actos tributários.

O M.ºmº Juiz daquele Tribunal, tendo notificado os impugnantes para apresentarem os documentos respeitantes às liquidações para aquilatar da tempestividade da impugnação, o que eles não fizeram invocando que caberia à Fazenda Pública apresentar tais provas, rejeitou liminarmente a impugnação.

Inconformados com tal decisão, dela recorreram os impugnantes para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1 - A causar de pedir invocada na p.i. consistiu na inexistência jurídica dos actos tributários impugnados.

2 - A inexistência jurídica dos actos tributários invocada pelos recorrentes faz reverter para a Fazenda Pública o ónus de juntar ao processo a prova das liquidações impugnadas.

3 - Mesmo que assim não se entendesse, sempre o tribunal *a quo* deveria conhecer previamente da causa de pedir invocada na p. i.

4 - Só com a pronúncia expressa sobre a matéria da causa de pedir, estaria o tribunal *a quo* com os factos adequados para proceder à qualificação da causa de pedir invocada.

5 - Comprovando-se a qualificação jurídica da causa de pedir como inexistência os impugnantes ocorrerá fundamento suficiente para a anulação dos actos impugnados, independentemente da própria junção ou não aos autos das liquidações impugnadas.

6 - A douta decisão recorrida fez errada aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 123º do CPT. Violou ainda a primeira parte da alínea d) do n.º 1 do artigo 668º do CPC.

Não foi emitido parecer pelo Ministério Público.

Vejam os que está em causa no presente recurso. Os ora recorrentes impugnaram no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria as liquidações de IVA e IRS relativas aos anos de 1995, 1996 e 1997 invocando inexistência dos actos tributários por as notificações que lhe foram feitas não satisfazerem as exigências legais do n.º2 do artigo 64º do Código de Processo Tributário e concluindo que tal impugnação não estava sujeita a prazo. O M.ºmº Juiz notificou então os impugnantes, convidando-os a juntar aos autos em 10 dias do

cumento comprovativo da liquidação e do termo do prazo do pagamento voluntário ou do facto a partir do qual se conta o prazo da impugnação, sob pena de indeferimento liminar por intempestividade. Os recorrentes não apresentaram tais elementos, vindo dizer que tinham invocado a inexistência dos actos tributários e que deles só conheciam os valores, números de liquidação e períodos a que se referiam, dizendo que tal prova competia à Fazenda Pública. Em consequência o M.^{mo} Juiz indeferiu liminarmente a impugnação invocando falta de cooperação com o tribunal quanto aos elementos referentes à tempestividade da petição inicial.

O indeferimento liminar não vem expressamente previsto no actual Código de Procedimento e Processo Tributário, mas tal omissão não pode significar que o mesmo não é possível nos processos regulados por tal diploma, atento nomeadamente a subsidiariedade do Código de Processo Civil. Por isso, como refere Jorge de Sousa no C.P.P.T. em nota ao artigo 110.º, o juiz deverá apreciar se é caso de indeferimento liminar se não existirem deficiências ou irregularidades sanáveis. Tal rejeição só deve porém ter lugar em casos extremos ou, como expressivamente se refere no acórdão n.º 20240 de 2.5.96 deste Supremo Tribunal Administrativo, quando a “inviabilidade for irremediavelmente evidente”. Como referia o Prof. Alberto dos Reis (CPC anotado, fls. 385), “o juiz só deve indeferir a petição inicial ... quando a improcedência da pretensão do autor for tão evidente que se torne inútil qualquer instrução e discussão posterior, isto é, quando o seguimento do processo não tenha razão alguma de ser, seja desperdício manifesto de actividade judicial. O caso típico é o de a simples inspecção da petição inicial habilitar o magistrado a emitir, com segurança e consciência, este juízo: o autor não tem o direito que se arroga”. Não sendo pois manifesta a improcedência haverá que prosseguir a tramitação processual, decidindo-se depois de acordo com o apurado.

No caso vertente o M.^{mo} Juiz indeferiu liminarmente a petição porque os recorrentes, convidados a juntar documento comprovativo da liquidação e do termo do prazo para pagamento voluntário não o fizeram alegando inexistência dos actos tributários. Não tem porém razão. O artigo 102.º do Código de Procedimento e Processo Tributário fixa em 90 dias o prazo de apresentação da impugnação a partir dos factos referidos nas suas várias alíneas. Mas no n.º3 do mesmo artigo refere-se que se o fundamento for a nulidade - e a inexistência é uma forma mais grave de nulidade - a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo. Assim, sendo esse o vício invocado não podia a petição ser liminarmente indeferida, o que obviamente não significa que não possa no decorrer do processo vir a concluir-se pela intempestividade. Não pode é tomar-se tal posição em sede liminar pois o juiz tem que apreciar a petição face ao que nela se invoca, só podendo indeferir-la desde logo se for evidente que o procedimento constitui um mero desperdício da actividade judicial. O que não é possível concluir desde logo na concreta situação dos autos.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando o despacho recorrido que deverá ser substituído por outro que não seja de indeferimento liminar pelo motivo apontado. Sem custas.

Lisboa, 2 de Abril de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Assunto:

Emolumentos registrais. Registo de aquisição de imóvel. Conformidade com o direito comunitário. Constitucionalidade orgânica e material.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho, protege a livre circulação de capitais, não incidindo as suas normas sobre uma situação em que está em causa a cobrança de emolumentos registrais a propósito do registo da aquisição de bens imóveis situados em Portugal a favor de um nacional.*
- 2 — *O facto de o regime geral das taxas ter passado a integrar a reserva relativa de competência da Assembleia da República, a partir da revisão constitucional de 1997, não afecta de inconstitucionalidade orgânica um diploma governamental, anterior a essa data, que criou uma taxa.*
- 3 — *Os emolumentos do artigo 2.º n.º 2 da Tabela de Emolumentos do Registo Predial são qualificáveis como taxa e não como imposto.*

Recurso n.º 1909/02. Recorrente: Platibanda — Sociedade Imobiliária, S. A. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **PLATIBANDA - SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A.**, com sede em Moselos, Santa Maria da Feira, recorre da sentença proferida pelo Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro que julgou improcedente a impugnação da liquidação de emolumentos registrais, efectuada por ocasião de registo da transferência, a seu favor, do direito de propriedade sobre imóveis.

Formula as seguintes conclusões:

”1

A liquidação feita ao abrigo do artigo 2.º, n.º 2 da Tabela de Emolumentos do Registo Predial calculada em função do valor atribuído ao imóvel, é **nula**.

2

Foi feita por aplicação de diplomas que estão feridos de inconstitucionalidade (orgânica e formal) e que violam a Directiva Comunitária 69/335/CEE, e decisões do TJCE.

3

Ferida de inconstitucionalidade porque estabelece um verdadeiro imposto ou taxa fiscal sem ter havido a necessária autorização legislativa: artigos 103.º n.º 2 e alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição.

4

Pelo que, impostos que são, não podiam os emolumentos em causa ser criados por Decreto-Lei e Portaria (**como foram**) uma vez que estes diplomas **não nasceram ao abrigo de autorização legislativa**.

5

Violação, pois, da reserva relativa de incompetência da Assembleia da República (fixada nos artigos 103.º n.º 2 e 165.º n.º 1, alínea i) da Constituição, pelo que as normas em questão estão feridas de **inconstitucionalidade** - vício que se **argúi** para todos os efeitos.

6

Note-se que a nova redacção do preceito constitucional referido tem de beneficiar do disposto no **artigo 18.º n.º 1 da Constituição** e ser, portanto, **directa e imediatamente** aplicável "a todas as Entidades Públicas" desde o legislador aos Tribunais e à Administração ..." (Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 1997, do Prof. Gomes Canotilho, p. 401 e 1052) e **independentemente de intervenção legislativa** (Prof. Gomes Canotilho p. 1052 e Prof. Jorge Miranda, Manual IV, p. 285).

7

Pelo menos, o que se acaba de dizer, a respeito da revisão constitucional, **será motivo de reflexão para o Julgador**, que dela poderá tirar elementos preciosos em termos de **interpretação e de aplicação** da Directiva Comunitária n.º 69/335 e a propósito das acusações de inconstitucionalidade orgânica e formal.

8

Parece, pois, que os emolumentos devem estar sujeitos ao **princípio da legalidade fiscal** (reserva de competência), - tendo em conta a Revisão Constitucional **mesmo para quem os considere como taxas**.

9

Por outro lado, ao contrário do que defende a douta decisão recorrida, as Directivas n.ºs 69/335/CEE e 85/303/CEE e a respectiva jurisprudência comunitária têm aplicação directa no caso da cobrança à Recorrente dos emolumentos notariais apurados ao abrigo do artigo 2º, nº 2 da Tabela de Emolumentos do Registo Predial.

10

A Directiva 69/335/CEE, de 17 de Julho de 1969, - Directiva que o Acto de Adesão expressamente **contempla e recolhe** prevê a cobrança de um imposto sobre as entradas de capital:

"Além do imposto sobre as entradas de capital, os Estados-Membros **não cobrarão** no que diz respeito às sociedades, associações ou pessoas colectivas com fins lucrativos, qualquer imposição, **seja sob que forma for**:

(...) c) em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica."

11

E se é certo que essas Directivas admitem **direitos com carácter remuneratório** entre os quais estariam, com certeza, os emolumentos em causa também é certo que,

12

recentes Acórdãos do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias vieram **precisar e limitar** o conceito de "direitos com carácter remuneratório".

13

Refere-se a Recorrente ao **Acórdão de 20 de Abril de 1993** proferido nos processos C-71/91 e C-178/91 (já invocado no atrás citado Estudo) e de **2 de Dezembro de 1997**, lavrado no processo C-188/95.

14

O primeiro admite que se cobrem direitos por ocasião da prática de um acto notarial ou de um **acto de registo relativo a sociedades**, desde que os **montantes correspondentes a apresentem uma ligação com o custo do serviço prestado o que não é o caso dos emolumentos cobrados à recorrente**.

15

Para além disso, acrescenta o mesmo,

Uma remuneração, porém, cujo montante seja calculado não em função do **custo do serviço individualizado** mas, por exemplo, do conjunto dos custos de funcionamento e investimento da entidade que tem a seu cargo a prestação dos serviços em causa, **deverá ser considerada como uma imposição proibida pelo artigo 12.º da Directiva**.

16

O Acórdão de 2 de Dezembro de 1997 - interpretativo da Directiva 69/335/CEE - Direitos de Registo das Sociedades - Prazos processuais nacionais, com as últimas alterações que lhe foram introduzidas pela Directiva 85/303/CEE do Conselho de 10 de Junho de 1985 - **vai no mesmo sentido e decidiu:**

1) O artigo 12.º n.º 1, alínea e) da Directiva 69/335/CEE do Conselho de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção da Directiva 85/303/CEE do Conselho de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretado no sentido de que, **para revestirem carácter remuneratório os montantes dos direitos cobrados por ocasião do registo** das sociedades anónimas e das sociedades por quotas e dos aumentos de capital destas sociedades **devem ser calculados unicamente com base no custo das formalidades em causa**, devendo aceitar-se que tais montantes podem igualmente cobrir as despesas ocasionadas por operações menores efectuadas gratuitamente. **Para calcular tais montantes um Estado-Membro tem o direito de tomar em conta a globalidade dos custos** relacionados com as operações de registo, incluindo a parcela dos encargos gerais imputáveis a essas operações. Além disso, um Estado-Membro tem a faculdade de prever direitos normalizados e de fixar os respectivos montantes por tempo determinado, **desde que se certifique regularmente de que tais direitos continuam a não ultrapassar o custo médio das operações em causa**.

2) (...)

3) No seu estado actual, o direito comunitário não proíbe um Estado-Membro que não transpôs correctamente a Directiva 69/335, conforme alterada, de fixar, relativamente às acções para reembolso de direitos cobrados em violação desta directiva, um prazo de ca-

ducidade nacional que começa a correr a partir da data da exigibilidade dos direitos em causa, desde que tal prazo não seja menos favorável às acções baseadas no direito comunitário do que às baseadas no direito interno nem torne impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária.

4) As disposições conjugadas dos artigos 10.º e 12.º n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335, conforme alterada, **dão origem a direitos que os particulares podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais.**

(o sublinhado e os destaques são da recorrente)

17

Portanto, os **acréscimos** dos emolumentos calculados sobre actos de valor determinado: - **o valor declarado pela Recorrente ao imóvel - não podem constituir um direito com carácter remuneratório na acepção da Directiva**

18

e sendo assim, são proibidos pelo artigo 12.º da Directiva, que por aplicável *in casu*, devem ser **reembolsados** à recorrente.

19

E essa Directiva foi expressamente **contemplada e recolhida** (vide o ponto 1 do Capítulo V - "Fiscalidade" - do Anexo I ao Acto de Adesão, contendo a lista prevista no artigo 26.º do mesmo Acto).

20

Pois, os emolumentos cobrados são manifestamente exagerados e desproporcionais em relação ao serviço prestado,

21

Pois foram calculados em **função do valor do imóvel declarado pela Recorrente/impugnante** e não se pode aceitar que esse valor determine o custo do acto notarial.

22

Há que respeitar uma proporção adequada entre o **custo da actividade administrativa e o montante** que é exigido em contrapartida.

23

Ora o serviço prestado com o acto levado a registo é o mesmo, independentemente do valor declarado pelo imóvel, não havendo qualquer razão para o acréscimo emolumentar determinado por esse valor.

24

Face ao exposto, terá de se concluir que o montante cobrado é **totalmente desproporcionado** e marcadamente exagerado.

25

Pelo que, atendendo ao montante cobrado e o custo do serviço prestado existe uma "desproporção intolerável" que é de todo censurável.

26

Note-se ainda que a Directiva atrás citada deve, de qualquer modo, ser **directamente aplicada** pelos Tribunais Nacionais no caso dos emolumentos apurados com base no artigo 2º, nº 2 da dita Tabela anexa ao Código do Registo Predial, como é o caso dos autos.

27

A violação da Directiva Comunitária e das decisões dos Tribunais da Comunidade atrás exposta é evidente.

28

Logo, como a Directiva e Decisões dos Tribunais da Comunidade que têm eficácia interna e aplicação directa e imediata.

29

Os Tribunais têm, pois, que as aplicar ao presente caso, à semelhança de outros processos, nomeadamente:

Acórdão de **17/01/2001** em que foi relator o Conselheiro **LÚCIO BARBOSA**.

I - Os emolumentos devidos pela celebração de uma escritura pública de abertura de crédito e hipoteca são, quando constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, em princípio, proibidos por força do artigo 10º. alínea c), da mesma Directiva.

II Neste entendimento, os emolumentos notariais, liquidados ao abrigo do disposto no art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, correspondendo a "acréscimo de emolumento sobre os actos de valor determinado", violam norma comunitária, pelo que tal liquidação enferma do vício de violação de lei.

No Acórdão: 28/02/2001 em que foi Relator o Conselheiro **ALMEIDA LOPES**.

Sumário: Os emolumentos notariais não podem ultrapassar o custo do serviço prestado pelo cartório notarial, pois tem de haver uma relação entre os emolumentos e as despesas efectivamente feitas pela administração que prestou o serviço, **por força do disposto no art.º 104. al. cl. da Directiva 69/335 do Conselho de 17 de Julho de 1969**, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho de 10 de Junho de 1985.

30

E se tiverem dúvidas de interpretação, devem pedir ao Tribunal de Justiça para que sobre elas se pronuncie.

Normas violadas: Directiva 69/335 do Conselho de 17 de Julho de 1969, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho de 10 de Junho de 1985; artigos 18º, 103.º n.º 2 e alínea i) do n.º 1 e artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa".

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, face ao alegado na conclusão 14ª formulada pela recorrente,

em consequência do que competente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, é o Tribunal Central Administrativo, e não este Supremo Tribunal Administrativo.

1.4. A recorrente não adere a este parecer. Defende que, quando, na conclusão 14^a, afirma que os emolumentos que lhe foram liquidados não apresentam "uma ligação com o custo do serviço prestado", está a versar "exclusivamente matéria de direito", e que o Tribunal recorrido, "ao contrário do sustentado no douto parecer, considerou e julgou a questão da proporcionalidade da "taxa"".

Pede, pois, que o recurso siga "os demais termos até final".

1.5. O processo tem os vistos dos Exm^{os}. Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim estabelecida:

"No dia 9 de Setembro de 1998, por ocasião do registo de transferência do direito de propriedade sobre imóveis, a impugnante foi debitada pela Conservatória do Registo Predial de Rio Maior, pela quantia de 3 931 440\$00, a título de preparo inicial, correspondente ao acréscimo de emolumentos sobre inscrições de valor determinado, tendo sido cobrado à impugnante, em 16 de Outubro de 1998, a título de preparo complementar a quantia de 499 500\$00;

Tal montante foi apurado através da aplicação da Tabela de Emolumentos do Registo Predial, aprovada pelo DL 224/84 de 6 de Julho alterada pela Port^a 486/87, de 8 de Junho, 575/89 de 26 de Julho, 886/89, de 13 de Outubro e 257/96 de 31 de Dezembro;

O montante de 3 931 440\$00 foi pago pela impugnante em 9 de Setembro de 1998;

A presente acção foi instaurada em 7 de Dezembro de 1998".

3.1. Importa começar por verificar a competência deste Tribunal para apreciar o recurso, competência essa que o Exm^o. Procurador-Geral Adjunto põe em causa, por entender que a recorrente questiona matéria de facto.

É tema que merece prioridade de conhecimento relativamente a qualquer outro, por força do disposto nos artigos 16^o do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e 3^o da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA).

Diz-se no parecer do Ministério Público que, sustentando a recorrente "que o montante dos emolumentos liquidados e cobrados e o custo do serviço prestado pelo Notário não têm qualquer ligação, querendo com isto significar que o custo dos emolumentos é exagerado ou desproporcionado", o recurso versa, também, matéria de facto, pois "para se poder concluir por esse exagero e essa desproporção é necessário fazer prova".

Parece-nos, todavia, que não assiste razão ao Exmo. Procurador-Geral Adjunto.

O que a recorrente afirma na apontada conclusão 14^a é que os emolumentos que lhe foram cobrados não apresentam "uma ligação com o custo do serviço prestado". Esta conclusão fica mais clara se lida conjugadamente com as conclusões 21^a e 23^a, em que a recorrente nos diz que os emolumentos "foram calculados em função do valor do imóvel (...) e não se pode aceitar que esse valor determine o custo do acto notarial", pois "o serviço prestado com o acto levado a registo é o mesmo, independentemente do valor declarado pelo imóvel, não havendo qualquer razão para o acréscimo emolumentar determinado por esse valor".

Deste modo, o que a recorrente afirma é, em sùmula, que os emolumentos em causa, calculados em função do valor do imóvel, quando o custo do serviço não é função dessa variável, não têm ligação com esse custo.

Para chegar a esta conclusão não é necessário qualquer juízo sobre os factos — basta a leitura da norma legal que consagra os emolumentos em disputa, para saber como eles se calculam.

Daí que se entenda que o recurso versa, exclusivamente, matéria de direito, sendo este o Tribunal competente para dele conhecer.

3.2. Requeceu a ora recorrente o registo em seu nome da propriedade de bens imóveis que adquirira, sendo-lhe a tal propósito liquidados e cobrados os emolumentos impugnados.

A impugnação desta liquidação assenta em dois fundamentos: a inconstitucionalidade "orgânica e formal" da norma aplicada na liquidação, e a sua incompatibilidade com o direito comunitário.

Não entendeu a sentença recorrida que o acto enfermasse de qualquer desses vícios, e por isso o não anulou.

A recorrente reage mediante o presente recurso jurisdicional, continuando a defender, contra o que se entendeu na sentença, que a liquidação "foi feita por aplicação de diplomas que estão feridos de inconstitucionalidade (orgânica e formal) e que violam a Directiva Comunitária 69/335/CEE, e decisões do TJCE".

3.3. Quanto à violação de "decisões do TJCE", importa dizer que não se trata de vício que possa conduzir à anulação do acto tributário de liquidação.

As decisões do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) a que a recorrente se refere foram tiradas em processos de reenvio prejudicial suscitados por tribunais nacionais, em que se solicitava a interpretação de normas de direito comunitário, no uso da competência que àquele Tribunal confere o artigo 234^o do Tratado de Roma (anterior artigo 177^o).

Ora, as decisões do TJCE neste contencioso não vinculam senão os órgãos jurisdicionais dos Estados-membros, e, mesmo estes, apenas no que toca à interpretação das normas de direito comunitário.

Por isso não cabe afirmar, relativamente a uma norma jurídica nacional, que ela viola uma decisão do TJCE proferida no âmbito de um reenvio prejudicial.

No que concerne à Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Junho de 1985, é jurisprudência constante deste Tribunal que ela só tem aplicação quando se trate de impostos indirectos incidentes sobre reuniões de capitais. Designadamente, quando esteja em causa a constituição e (ou) fusão de sociedades e modificações do seu capital.

Isto porque, como reafirmou o TJCE, no acórdão de 21 de Setembro de 2000, no processo n.º C-19/99, essa Directiva visa "promover a livre circulação de capitais, considerada essencial à criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno". Não protege, pois, outros valores que não a livre circulação de capitais, não querendo aplicar-se, por essa razão, a casos que se situam fora desse campo, como é do comércio de bens imóveis entre entidades nacionais de um mesmo Estado-membro.

Neste sentido decidiram, entre outros, os acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Dezembro de 2000 e de 11 de Dezembro de 2002, nos recursos n.ºs. 25545 e 1058/02, respectivamente.

No nosso caso, estamos perante emolumentos registrais cobrados a propósito da inscrição no registo da transferência de propriedade de imóveis a favor da recorrente, conforme resulta da matéria de

facto que vem fixada, não cabendo, pois, confrontar a legislação nacional aplicada pelo acto de liquidação com aquele diploma comunitário.

É certo que a Directiva proíbe aos Estados-membros, além de impostos sobre as entradas de capitais, e "no que diz respeito às sociedades, associações ou pessoas colectivas com fins lucrativos", a cobrança de "qualquer imposição, seja sob que forma for, em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que (...) esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica" (sublinhado nosso).

Mas, ainda aqui, o que é vedado pela norma jurídica comunitária é a sujeição da pessoa colectiva a imposições cobradas a propósito de formalidades de que se faça depender o exercício da actividade, em consequência da sua forma jurídica. Como esclarece o TJCE (acórdão no processo C-206/99, de 21 de Junho de 2001), a apontada proibição "é justificada pelo facto de, embora certas imposições não incidirem, enquanto tais, sobre as entradas de capitais, são cobradas em razão de formalidades ligadas à forma jurídica da sociedade, isto é, o instrumento utilizado para reunir capitais, pelo que a sua manutenção poderia pôr igualmente em causa os objectivos prosseguidos pela Directiva".

Nos arestos do TJCE invocados pela recorrente em defesa do seu entendimento não é feita interpretação que colida com a aqui adoptada.

E, porque este Tribunal nacional não tem dúvidas sobre a interpretação das invocadas normas da Directiva em causa (ou elas estão dissipadas pelas decisões entretanto havidas do TJCE), o reenvio prejudicial não só se nos não impõe, nos termos da parte final do citado artigo 234º, como é desnecessário.

Improcede, pois, o fundamento que assenta na pretensa incompatibilidade das normas nacionais aplicadas pelo acto recorrido com o direito comunitário.

3.4. Segundo a recorrente, as normas aplicadas pelo acto em crise seriam, ainda, organicamente inconstitucionais, porque criadas pelo Governo sem o abrigo de autorização parlamentar, e "os emolumentos devem estar sujeitos ao princípio da legalidade fiscal (reserva de competência), tendo em conta a Revisão Constitucional mesmo para quem os considere como taxas".

Quanto a este ponto, pode adiantar-se que a recorrente, ao contrário do que pretende (cfr. a sua conclusão nº 8), só terá razão se os emolumentos em causa puderem qualificar-se como impostos.

E que só os impostos - e as contribuições especiais, que, por similitude de razões, partilham o mesmo regime - estão sujeitos à reserva de competência relativa da Assembleia da República, a quem cabe definir a sua incidência, taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes - vejam-se os artigos 168º nº 1 e 106º nº 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP).

As taxas têm estado subtraídas a esse regime, podendo o Governo legislar na matéria sem necessidade de autorização da Assembleia da República.

Acontece, é verdade, que, após a revisão constitucional de 1997, também o "regime geral das taxas", como se expressa o artigo 165º nº 1 alínea i) da CRP, passou a integrar a mesma reserva da Assembleia da República.

Mas, para além de a Assembleia da República não se ter, ainda, ocupado do "regime geral das taxas", a consagração desta reserva

é insusceptível de afectar as normas aplicadas pelo acto tributário em crise, as quais, tendo visto a luz antes da referida revisão constitucional, devem ser apreciadas, para aferição da sua constitucionalidade, à luz do regime constitucional ao tempo vigente. Não cabe, pois, falar de uma "inconstitucionalidade superveniente", que a jurisprudência tem, uniformemente, rejeitado.

Cumprido, pois, ver se os emolumentos em causa merecem a qualificação de taxas ou se lhes convém mais a de impostos; concomitantemente, abordar-se-á, também, a questão da "desproporção intolerável" que a recorrente aponta entre o "montante cobrado e o custo do serviço prestado", o que daria causa (ainda que não expressamente abordado pela recorrente nesta perspectiva) à inconstitucionalidade material da norma aplicada pelo acto de liquidação.

3.5. São questões que o Tribunal Constitucional tratou recentemente, a propósito de emolumentos notariais, no acórdão nº 115/2002, tirado em 12 de Março no processo nº 567/00, e publicado na II série do Diário da República de 28 de Maio de 2002.

O tema foi abordado, no referido acórdão, de modo a retomar, reafirmar e desenvolver a anterior jurisprudência do Tribunal, jurisprudência essa que, no ponto interessante, se não afasta da linha que também esta Secção de Contencioso Tributário vem percorrendo, e na qual enfileiramos, razão por que, aqui, nos limitaremos a repetir, e em traços assaz grosseiros, o que de essencial essa jurisprudência tem afirmado.

É sabido que a fronteira entre o imposto e a taxa se define a partir da estrutura unilateral daquele e bilateral ou sinalagmática desta. Diferentemente daquele que paga um imposto, o sujeito passivo da taxa recebe em troca uma prestação individualizada, mas não é forçoso que haja, entre o valor dessa prestação - no caso, o serviço de registo predial - e o montante da taxa uma equivalência económica, exigindo-se, antes, uma correspondência jurídica entre um e outro, de tal modo que só uma "desproporção intolerável" é capaz de descharacterizar o tributo como taxa.

O sinalagma não é, em todo o caso, apenas formal. Exige-se a sua substancialidade, quer dizer, o montante da taxa a cobrar deve ter uma relação que possa ser apercebida como correspondente à prestação proporcionada ao sujeito passivo. Não, necessariamente, repete-se, ao respectivo valor, mas também não tão manifestamente desproporcional que se desligue do seu custo, perdendo toda a correspondência perceptível. Desproporção que se não mede, só, por referência ao custo instantâneo do concreto serviço individualizado, mas ao conjunto das despesas a que dá lugar a manutenção da estrutura permanente que assegura a prestação do serviço público. E que se não se afere, apenas, em relação ao custo do serviço, mas também ao valor da própria utilidade propiciada, isto é, ao valor da vantagem ou benefício que aquele a quem se exige a taxa retira do serviço que lhe é prestado.

Ora, partindo deste desenho caracterizador, os emolumentos do artigo 2º nº 2 da Tabela de Emolumentos do Registo Predial são qualificáveis como uma taxa, e não como um imposto.

Porque existe uma relação sinalagmática - de um lado, está a receita e, do outro, o serviço de registo prestado à recorrente. Porque há uma causa para que se exija o tributo (a aludida prestação) e, se não se surpreende entre o seu montante e o serviço uma perfeita equivalência económica, também não se reconhece um desfasamento

tal que afaste a correspectividade entre ambos. Porque o montante da taxa não deixa de ser função do custo do serviço, globalmente considerado, só porque há um adicional, ou agravamento, cujo cálculo é efectuado tomando o valor do imóvel a que respeita o registo. Porque aquele nexó sinalagmático não é destruído por um flagrante excesso do *quantum* exigido à recorrente a propósito da efectivação do registo que requereu.

Deste modo, nem os emolumentos em causa tinham que ser criados pela Assembleia da República, uma vez que não são, de facto, um imposto, tendo nascido por obra de diploma emanado do Governo, ademais, anterior à reforma constitucional de 1997; nem há, entre o seu montante e a contraprestação, um afastamento tal que torne a norma inconstitucional, por violação da proporcionalidade.

Improcedem, pelo exposto, todas as conclusões das alegações do recurso.

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

Custas a cargo da recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 2 de Abril de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Assunto:

Oposição à execução. Falta de requisitos da certidão executiva. Omissão de pronúncia.

Doutrina que dimana da decisão:

Decidindo o Juiz que a falta de requisitos da certidão executiva não constitui fundamento de oposição à execução, não há omissão de pronúncia por o Juiz não se ter pronunciado sobre essa alegada falta de requisitos.

Recurso n.º 1917/02, Recorrente: Gianfranco, Comércio e Indústria Textéis SA; Recorrido: Instituto de Gest. Financ. da Segurança Social; Relator: Ex.mo Cons.º. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. GIANFRANCO, COMÉRCIO E INDÚSTRIA TÊXTEIS, SA, com sede na Rua do Outeiro, Lote 6, Gemunde, Maia, opôs-se, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, a uma execução fiscal que lhe foi instaurada, por dívidas à Segurança Social.

Alega falta de requisitos dos títulos executivos, sendo que tais títulos nunca podem fundamentar a cobrança coerciva de juros.

O Mm. Juiz do 1.º Juízo daquele Tribunal julgou a oposição apenas parcialmente procedente.

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

1. Na decisão recorrida, o Sr. Juiz *a quo* não se pronunciou, como *data venia* lhe cumpria, sobre a invocada falta de requisitos das certidões dadas à execução.

2. A verificação da falta daqueles requisitos é de conhecimento oficioso.

3. Como tal, a decisão recorrida enferma de nulidade por omissão de pronúncia.

4. Na decisão recorrida violou-se o disposto nos artigos. 165.º, 1, a) 165, 4, 2.º, 96.º e 125 do CPPT, artigo 99.º da LGT, artigo 668.º (1.ª parte), 1, d) e 660.º, 2, do CPC.

Contra-alegou a autoridade recorrida, sustentando que o recurso não merece provimento.

Idêntico foi o parecer do EPGA.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. O Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, Delegação do Porto, instaurou a execução n.º 1301-01/100687.8 contra a oponente para cobrança da quantia de 1.167.490\$00, relativa a dívidas de Contribuição à Segurança Social, dos meses de Fevereiro, Julho e Dezembro de 2000 e de Janeiro e Fevereiro de 2001.

2. Da soma referida em 1), a oponente, em 15/03/01, efectuou o pagamento de 70.000\$00, referente à contribuição do mês de Fevereiro de 2001; relativamente a este mês a soma exequenda (100.250\$00) ficou reduzida a 30.250\$00.

3. A oponente foi citada para a execução em 03/12/01.

4. Esta oposição foi apresentada em 11/01/02.

3. Como se vê das conclusões das alegações de recurso, o único vício que a recorrente imputa à sentença sob censura diz respeito à omissão de pronúncia.

Concretamente, tal omissão consistiu no facto do Sr. Juiz não se ter pronunciado sobre a invocada falta de requisitos das certidões dadas à execução.

O recorrente não tem qualquer razão.

Escreveu-se na sentença recorrida:

“... E a este respeito limitamo-nos a dizer que os factos alegados (nulidade do processo de execução por derrogação de formalidades legais e (ou) falta de requisitos essenciais do título executivo - a sua nulidade -) não constituem fundamento de oposição à execução.

”Nestes termos e visto que a matéria a este nível invocada não contende com a falsidade do título executivo - artigo 204.º, n.º 1, alínea c) do CPPT - desatende-se este fundamento da oposição”.

Quer isto dizer que o Mm. Juiz *a quo* se pronunciou expressamente, e de forma inequívoca e clara, sobre a questão suscitada pela recorrente.

Dizendo que tal invocado vício não podia ser conhecido no processo de oposição à execução, que foi o processo usado pela recorrente para fazer valer aquela sua pretensão.

Ou seja: o Mm. Juiz emitiu expressa pronúncia sobre a questão suscitada pela recorrente.

Certo que para dizer que dela não podia conhecer no processo de oposição.

Mas, como é evidente a todas as luzes, o Sr. Juiz emitiu pronúncia expressa sobre a questão suscitada pela recorrente.

Dizendo que não podia conhecer dela.

Ou seja, e como se disse, emitiu pronúncia.

O que o recorrente poderia e deveria fazer, se não concordava com a decisão do Mm. Juiz, era insurgir-se contra tal decisão que considerou não ser o processo de oposição o modo de atacar a invocada falta de requisitos das certidões executivas.

E, na eventual procedência do seu pedido, o tribunal de recurso, a dar-lhe razão, ordenaria a baixa do processo para o Sr. Juiz conhecer desse invocado vício.

Mas não foi isso que a recorrente fez.

A pretexto do conhecimento officioso da alegada falta de requisitos, pretendeu que o Sr. Juiz emitisse pronúncia.

Ora, tal eventual alegado conhecimento officioso da questão não obriga o Juiz a pronunciar-se sobre ela se não for usado o meio próprio e necessário para fazer valer a respectiva pretensão.

Mais ainda: se a forma processual não for o modo adequado do interessado fazer valer a sua pretensão é óbvio que o Juiz não pode conhecer dessa pretensão.

Foi o que o Mm. Juiz fez.

Entendeu que a recorrente não podia usar do processo de oposição à execução para fazer apreciar a alegada falta de requisitos dos títulos executivos.

E declarou-o.

A recorrente não se insurge contra esta decisão.

Diz sim que há omissão de pronúncia.

Que, como vimos, não há.

A pretensão da recorrente está inexoravelmente condenada ao insucesso.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 2 de Abril de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Recurso n.º 1944/02; Recorrente: Banco Comercial Português, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. BANCO COMERCIAL PORTUGUÊS, SA, com sede na Praça D. João I, 28, Porto, impugnou judicialmente a decisão da Alfândega de Lisboa, que o notificou para pagar a garantia por si prestada a favor da mesma Alfândega, a pedido de Congimex - Companhia Geral de Comércio Importadora e Exportadora, Lda.

Alega prescrição da obrigação tributária, no tocante à impugnante, que prestou garantia, pois a Cogimex viu ser julgado, em última instância, o recurso do acto de liquidação, em 8/5/96.

O M.^{mo} Juiz do 5º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa indeferiu liminarmente a petição inicial.

Linconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

a) O Banco deduziu impugnação judicial para invocar a prescrição/caducidade presente nestes autos.

b) Na verdade, decorrido o prazo de prescrição, como se ensina na doutrina, desaparece para o impugnante interesse na anulação ou declaração de nulidade.

c) Com efeito, não pode falar-se em nulidade ou anulabilidade de um acto quando o mesmo já se extinguiu por prescrição.

d) Sendo assim, nada impede que, igualmente, por impugnação judicial seja arguida a prescrição da obrigação tributária.

e) Este é o sentido o da mais recente jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, a este respeito.

f) Aliás, a enumeração legal constante do art. 99º do CPPT é precedida da palavra "... designadamente", o que denota o seu carácter meramente exemplificativo.

g) A consideração da prescrição agora arguida implica a prática de um acto jurisdicional fora da esfera da competência da actividade da Administração Pública.

h) Foi assim violado o art. 99º do CPPT.

Não houve contra-alegações.

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

2. O que está em causa, nas alegações de recurso, é a alegada prescrição da obrigação tributária com a consequente caducidade da garantia prestada pelo recorrente.

É pois a esta luz que há-de ser lida a petição inicial.

O recorrente pretende fazer valer a sua pretensão através de um processo de impugnação.

Mal, é certo.

Na verdade, a impugnação tem a ver com a ilegalidade do acto tributário, com vícios que o invalidam.

Não é o caso da prescrição, que tem a ver com a "eficácia da respectiva relação jurídica causal".

É assim sendo, é óbvio que não cabia nunca ao caso o processo de impugnação, mas antes o processo de oposição à execução, onde a prescrição da dívida exequenda tem assento natural (art. 204º, 1, d) do CPPT).

Reconhece-se, sem embargo, que não é esta uma regra absoluta, já que nada impede que a prescrição seja conhecida em processo de impugnação. Mas não como fundamento autónomo, mas quando está em causa a inutilidade superveniente da lide, consequente à prescrição da dívida exequenda. Neste caso não se compreenderia que fossem conhecidos os vícios que contendem com a legalidade do acto tributário, já que, antes disso, o acto deixara de ser eficaz, por força da prescrição da dívida exequenda.

Mas não é o caso dos autos.

Daí que a forma de atacar a decisão impugnada nunca seja o processo de impugnação.

Mas, a ser possível a recorrente usar o processo de oposição, nada impediria que se procedesse à respectiva convalidação, se tempestiva.

Pois bem.

Afigura-se-nos que a forma do recorrente fazer apreciar a sua pretensão (prescrição da obrigação tributária) seria através da oposição à execução fiscal.

Porém, para haver oposição é preciso haver execução.

Ora, não vem alegado que haja execução pendente. Parece aliás que não há (ou havia) qualquer execução.

E se não há execução não pode haver oposição.

Pelo que não é possível proceder à aludida convalidação.

O recorrente pode, isso sim, deduzir oposição, com este fundamento, a uma execução que lhe venha a ser instaurada.

Acresce dizer que, mesmo que já tenha sido instaurada execução e já não possa agora a recorrente socorrer-se do processo de oposição, porque intempestiva, é-lhe lícito pedir a declaração da prescrição da obrigação tributária no próprio processo executivo.

Refira-se, num parêntesis final, que nunca seria caso de aplicação do art. 183º-A do CPPT, por isso que, no caso, houve decisão na impugnação judicial, com trânsito em julgado, como refere a recorrente na sua petição inicial.

3. Termos em que, com a presente fundamentação, se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 2 de Abril de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Assunto:

Verbas pagas por serviço departamental. Tributação em imposto complementar.

Doutrina que dimana da decisão:

As verbas pagas a professor universitário por serviço prestado no departamento universitário nos termos do artigo 70º n.º 3 alínea j) do DL 448/79 (redacção do DL n.º 145/87) eram tributáveis em imposto complementar face ao disposto no n.º 5 do artigo 8º do DL 49410 de 24/11/69.

Recurso n.º 1956/02. Recorrente: Fazenda Pública, Recorrido: Guilherme Dinis Moreno da Silva Arroz. Relator: Ex.º Conselho Dr. Vítor Meira.

Guilherme Dinis Moreno da Silva Arroz impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa liquidação de imposto complementar referente aos rendimentos de 1987, pedindo a sua anulação.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi julgada procedente a impugnação e anulada a liquidação.

Não se conformando com tal decisão, recorreu a Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1) O preceituado no n.º 5 do artigo 8º do Decreto-Lei n.º 49410, de 24/11/69, obstava à aplicação do disposto no artigo 3º do De-

creto-Lei n.º 45399, de 30/11/63, às importâncias que os servidores do Estado recebessem pelo exercício de funções públicas que excedessem o valor correspondente ao vencimento do director-geral ou equiparado.

2) No caso dos autos, o teor da declaração que constitui fls.4 do processo reflecte claramente a ocorrência de uma situação de acumulação de funções, por parte do impugnante, a qual (embora não colida com o compromisso assumido pelo mesmo no que toca à exclusividade de funções), face às inerentes implicações de natureza remuneratória, é susceptível de ser abrangida pelo disposto no n.º 5 do artigo 8º do Decreto-Lei n.º 49410, impedindo, assim, a aplicação às remunerações em causa do regime estabelecido no artigo 3º do Decreto-Lei n.º 45399.

3) Decorre do exposto que a sentença recorrida, ao decidir em contrário, reconhecendo ao impugnante a possibilidade de beneficiar do regime constante do citado artigo 3º do Decreto-Lei n.º 49410, viola os referidos normativos, pelo que deverá ser revogada, com as legais consequências.

O recorrido pronunciou-se, em contra-alegações, pelo não provimento do recurso.

O Tribunal Central Administrativo declarou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso.

Remetidos os autos a este Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se aqui o Ministério Público pelo provimento do recurso, manifestando a sua concordância com a interpretação que dá razão à Fazenda Pública.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Vêm provados os seguintes factos:

1. em 1987 o impugnante era professor auxiliar, em situação de dedicação exclusiva, do Instituto Superior Técnico;

2. em 29 JUL 88 apresentou a declaração Mod 1 de Imposto Complementar do seu casal, referente a 1987, tendo declarado como seus rendimentos do trabalho oriundos da função pública 3.705.427\$00;

3. essa declaração deu origem a uma liquidação de imposto no montante de 453.545\$00, que o impugnante pagou;

4. em 6JAN89 o impugnante apresentou declaração Mod 1 adicional de Imposto Complementar, referente a 1987, tendo declarado como seus rendimentos do trabalho oriundo da função pública 6.034.897\$00;

5. essa declaração adicional deu origem a liquidação adicional de imposto no montante de 745.340\$00, que o impugnante pagou;

6. nos rendimentos declarados estava integrada a quantia de 4.449.470\$00, procedente de serviço departamental, referente a serviços prestados ao abrigo da al. j) do artº 70, DL 448/79, na redacção do DL 145/87;

7. rendimentos esses que foram considerados pela administração fiscal como oriundos de uma situação de acumulação de funções, abrangidos pelo n.º 5 do artº 8 do DL 49410;

8. na sequência de reclamação apresentada, que manteve a posição da administração fiscal mas reconheceu erros de cálculo, foi anulada a quantia de 574.542\$00.

Para decidir nos termos em que o fez, dando razão ao impugnante, o M.º Juiz considerou que as verbas recebidas por este procedentes do serviço departamental da instituição universitária em que exercia funções não constituíam uma acumulação de funções integrando-se no desempenho normal do docente universitário e que correspon-

deriam a trabalho extraordinário. Entendia por seu turno a Fazenda Pública que tal situação reflectia claramente uma situação de acumulação de funções que seria tributável na parte que excedesse o valor do vencimento do Director-geral ou equiparado.

Está em causa uma impugnação de imposto complementar pelo que interessará ver o que dizem os normativos relevantes para a decisão. O imposto complementar, secção A, era devido pelas pessoas singulares residentes no território do continente e ilhas adjacentes e pelas que, residindo fora deste território, nele obtenham rendimentos (artigo 2º do CIComplementar aprovado pelo DL 45399 de 30 de Novembro de 1963). No artigo 3º considerava-se rendimento global das pessoas singulares a soma dos rendimentos que menciona, deduzida dos competentes encargos, contendo-se no nº4 do referido artigo os rendimentos do trabalho, incluindo os abonos e pensões relativos à situação de reserva, de aposentação ou reforma. Por seu turno o DL 49410 de 24 de Novembro de 1969 continha disposições diversas sobre vencimentos e regalias económico-sociais dos servidores do Estado. Prescrevia o artigo 8º deste diploma na parte que ao caso interessa:

“1. Os servidores do Estado não podem receber:

Pelo exercício de cargos públicos, pagos pelo Orçamento Geral do Estado, ainda que em regime de acumulação, importância total superior ao ordenado correspondente à letra A, acrescido de 25 por cento;

Pelo exercício do respectivo cargo, mais de 95 por cento do ordenado correspondente à categoria imediatamente superior do mesmo quadro.

2. Para efeitos dos limites estabelecidos no número anterior, não serão considerados a remuneração por trabalho extraordinário, a participação em multas, as ajudas de custo, os subsídios de campo, viagem e residência ...

5. Com excepção dos abonos previstos no nº 2 do presente artigo, não beneficiam do regime estabelecido pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 45399, de 30 de Novembro de 1963, as importâncias que os servidores do Estado recebam pelo exercício de funções públicas, além do quantitativo correspondente ao ordenado fixado para a letra A, ainda que as mesmas não sejam pagas pelo Orçamento Geral do Estado”.

Por seu turno o artigo 70º do DL 448/79 na redacção que lhe foi dada pelo DL 145/87 explicita em que consiste o regime de dedicação exclusiva, considerando, no nº 3, não envolver quebra do compromisso a percepção de remunerações decorrentes de “actividades exercidas, quer no âmbito de contratos entre a instituição a que pertence e outras entidades públicas ou privadas, nacionais, estrangeiras ou internacionais, quer no âmbito de projectos subsidiados por quaisquer dessas entidades, desde que se trate de actividades da responsabilidade da instituição e que os encargos com as correspondentes remunerações sejam satisfeitos através de receitas provenientes dos referidos contratos ou subsídios, nos termos de regulamento aprovado pela própria universidade ou pela escola universitária não integrada” (alínea j).

A sentença recorrida discorreu sobre esta norma para sustentar o seu entendimento de que as verbas recebidas pelo impugnante não deviam ser consideradas acumulação de funções, devendo antes ser consideradas como pagamento de trabalho extraordinário. Mas tal normativo não tem interesse para a questão que cabe decidir que

é a de saber se o impugnante está ou não sujeito a Imposto Complementar por virtude do recebimento das verbas recebidas por serviço departamental prestado ao abrigo daquela alínea j) do artigo 70º. E não tem interesse porque não se está aqui a apreciar se o exercício de tais funções viola ou não o regime de dedicação exclusiva. Note-se aliás que o Estatuto da Carreira Docente (ECD) considera como serviço docente extraordinário, em consonância com as regras e princípios gerais em matéria de trabalho da Função Pública, o que por determinação do órgão de administração e gestão do estabelecimento de educação for prestado além do número de horas da componente lectiva a que o docente está obrigado. Ora o serviço departamental a que se reporta a alínea j) do nº 3 do artigo 70º do DL 448/79, na redacção do DL 145/87, não assume tais características. Assim sendo, tal remuneração não se enquadra nos abonos excepcionados pelo nº 2 do artigo 8º do DL 49410, ficando por isso sujeita ao que se consigna no nº 5 do mesmo artigo. Não ocorre pois erro no apuramento da situação tributária ao considerar-se como tributáveis as verbas auferidas no serviço departamental, ao abrigo do artigo 70º nº 3 alínea j) do DL 448/79.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação.

Custas pelo impugnante na 1.ª instância e neste Supremo Tribunal Administrativo, fixando-se aqui a procuradoria em 50%.

Lisboa, 2 de Abril de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Recurso n.º 1967/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Tomás e Silveira Lda; Relator Ex.mo. Cons.º. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. TOMÁS E SILVEIRA, Ld., identificada nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a liquidação adicional de IRS de 1992 e juros.

O M.^{mo} Juiz do 4º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação procedente.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Aqui, foi proferido acórdão, julgando este Supremo Tribunal incompetente em razão da hierarquia.

Baixaram os autos ao Tribunal Central Administrativo.

Nesse Tribunal foi proferido acórdão, negando provimento ao recurso.

De novo inconformada, a **FAZENDA PÚBLICA** trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Não existe nenhuma cessão de quotas de responsabilidade comercial.

2. Na verdade, não pode sequer falar-se na existência de uma verdadeira sociedade comercial à data do negócio simulado.

3. Pois não estava presente nenhum dos elementos definidores do que se entende por "sociedade comercial".

4. Promoveu-se apenas e rigorosamente a venda de um espaço.

5. Que nem sequer poderia também considerar-se como um trespassse pela ausência dos elementos definidores do mesmo.

6. E para conseguirem esse objectivo entenderam como a melhor via simular uma cessão de quotas.

7. A simulação está exuberantemente demonstrada nos autos, através, até, das condições impostas no contrato promessa respectivo, ao impor aos supostos cedentes a inexistência de qualquer activo ou passivo da sociedade e ao limitar o negócio à transferência do "espaço".

8. Sendo inegável que esse foi o exclusivo objecto do negócio.

9. E que tudo o mais quanto possa dizer-se é irrelevante.

10. Bem andaram, por isso, os senhores agentes da fiscalização ao entender que a importância a receber dos supostos "cessionários" não respeita à aquisição de quaisquer quotas, mas antes ao valor de indemnização para cessação de uma actividade e transferência de um espaço.

11. Como bem andou a AF ao tributar esse valor em sede de IRC da impugnante (artigo 23.º do IRC e artigo 6.º, n.º 1, alínea h) do CIRS).

12. E ao decidir de modo diferente o MD acórdão recorrido faz errada interpretação dos factos e, por via disso, errada aplicação da lei também, nomeadamente, das disposições acabadas de citar.

Contra-alegou a impugnante, ora recorrida, sustentando que o recurso não merece provimento.

É este também o sentido do parecer emitido pelo EPGA.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto assente nas instâncias:

A. Em 12/6/90 a impugnante tinha apenas dois sócios: Sebastião Tomás Sequeira, com uma quota de 2.900.000\$00, e Luís Filipe Junqueira dos Santos, com uma quota de 100.000\$00.

B. Por contrato promessa de 12/6/90 os mesmos sócios prometeram ceder as suas referidas quotas no capital social da impugnante a Aurélio Paulo, Ld., Augusto Pinto, Ld. e a Serração Mecânica de Construções, Ld., pelo preço global de 230.000.000\$00, correspondendo 212.666.666\$00 à quota de Sebastião Tomás Sequeira e 17.333.333\$00 à quota de Luís Filipe Junqueira dos Santos.

C. No mesmo contrato ficou estipulado que o preço global de 230.000\$00 seria pago da seguinte forma:

- 20.000.000\$00, como sinal e princípio de pagamento, na data do mesmo contrato, sendo 19.333.333\$00 para o sócio Sebastião Sequeira e 666.666\$00 para o sócio Luís dos Santos;

- 20.000.000\$00, como reforço do sinal, no prazo de 90 dias a contar da data da assinatura do mesmo contrato, a dividir na mesma proporção, declarando as partes que tal importância foi logo paga.

- 190.000.000\$00, no prazo de 180 dias a contar da assinatura do mesmo contrato, sendo certo que os segundos outorgantes ficavam com a possibilidade de entregar esta quantia em duas vezes, uma de 20.000.000\$00 e a outra de 170.000.000\$00, isto é o remanescente até à data da outorga da escritura.

D. Do montante de 170.000.000\$00, a quantia de 160.000.000\$00 passaria a ser corrigida mediante a aplicação de um coeficiente diário

de 0,000410959, devendo o valor resultante dessa correcção ser pago aos primeiros outorgantes na proporção das respectivas quotas, no final de cada período de 180 dias a que disser respeito e sempre antes da data da outorga da escritura pública de cessão de quotas.

E. Os restantes 10.000.000\$00 daquela quantia de 170.000.000\$00, mas que não sofreria correcção, seria entregue ao sócio Luís dos Santos na data da outorga da escritura pública de cessão de quotas.

F. A respectiva escritura pública de cessão de quotas deveria ser feita de 1 a 31 de Março de 1992.

G. Ficou ainda acordado que, à data da celebração da escritura pública de cessão de quotas, o activo da impugnante integraria unicamente o direito ao arrendamento do estabelecimento sito na Rua D. Estefânia, n.º 109 e 111, em Lisboa . . .

H. Em consequência do que consta na alínea anterior, os promitentes cedentes ficaram obrigados e autorizados a, até à data da outorga da escritura pública, alienar pela forma que melhor entendessem todos os bens do seu activo corpóreo e incorpóreo, com excepção do direito de arrendamento, tal como a sociedade não deveria ter, na mesma data, quaisquer trabalhadores ao seu serviço nem quaisquer dívidas a fornecedores, bancos, segurança social ou a quaisquer outras entidades do sector público ou privado.

L. Os promitentes cedentes obrigaram-se a assumir, pessoal e solidariamente, todo o passivo que a impugnante tivesse à data da escritura pública de cessão de quotas, em cujo acto os mesmos se obrigaram a renunciar à gerência da mesma sociedade.

J. No dia 30/1/91 foi assinado pelos mesmos promitentes cedentes e promitentes cessionários um documento em aditamento ao contrato promessa, referido nas alíneas anteriores, para alteração das cláusulas 3ª, 4ª e 6ª

K. Neste documento e quanto à cláusula 3ª ficou consignado que a quantia de 20.000.000\$00 que deveria ser paga no prazo de 90 dias, já foram entregues aos promitentes cedentes e, da quantia de 190.000.000\$00, que foi paga no momento da assinatura do aditamento, dando logo quitação. No mais, a cláusula 4ª ficou igual.

L. No que respeita à cláusula 6ª, ficou acordado que, para além do direito ao arrendamento, a impugnante teria 3 trabalhadores à data da cessão de quotas, mas não mais.

M. Do referido aditamento ainda ficou a constar "os primeiros e segundos outorgantes expressamente declaram prescindir do reconhecimento notarial das respectivas assinaturas neste aditamento e mais declaram, reciprocamente, considerar nula e de nenhum efeito a declaração, datada de 11/12/90, de resolução do contrato promessa ora parcialmente alterado".

N. Em 9/3/92 foi feito um 2.º aditamento ao contrato promessa de 12/6/90.

O. Nesse acto, os segundos compradores entregaram ao promitente Luís dos Santos a quantia de 10.000.000\$00, referida na alínea E), tal como foi entregue ao promitente cedente Sebastião Sequeira a quantia de 30.000.000\$00, ficando em falta a quantia de 130.000.000\$00 que seria paga no dia 28 a 30 de Setembro de 1992, devendo tal pagamento coincidir com o acto da escritura pública de cessão de quotas, ficando contudo sujeita à correcção nos termos antes acordados.

P. Em tudo o mais manteve-se o contrato promessa de 12/6/90, com as alterações do 1º aditamento referido.

Q. A respectiva escritura pública de cessão de quotas foi celebrada no dia 30/10/92.

R. Por essa escritura:

1 - O cedente Sebastião Sequeira dividiu a sua quota de 2.900.000\$00 em três quotas, uma de 1.000.000\$00 que cedeu à sociedade Aurélio Paulo, Ld., pelo preço de 90.300.000\$00; outra de 1.000.000\$00 que cedeu a Serração Mecânica de Construções Modernas, Ld., pelo preço de 90.300.000\$00, e ainda outra de 900.000\$00, que cedeu a Augusto Pinto & Luís, Ld., pelo preço de 81.270.000\$00.

2 - O cedente Luís dos Santos cedeu a sua quota de 100.000\$00 a Augusto Pinto & Luís, Ld., pelo preço de 9.030.000\$00.

S. Ambos os cedentes renunciaram à gerência da sociedade impugnante.

T. Os cedentes receberam as quantias em causa, conforme quitação que deram nos contratos...e o cedente Sebastião Sequeira responsabilizou-se pelo passivo da impugnante à data da mesma escritura.

U. A escritura pública de cessão de quotas só foi celebrada em Outubro de 1992 porque os promitentes cessionários tiveram que recorrer ao crédito bancário e também porque os promitentes cedentes exigiam o pagamento antes da outorga da escritura.

V. Entretanto, por escritura de 30/12/86, a impugnante e os proprietários da sede e das instalações da impugnante, na Rua D. Estefânia, em Lisboa, tinham procedido à alteração do contrato de arrendamento celebrado por escritura pública de 2/8/46, sucessivamente alterado.

W. Por esta escritura, de 30/12/86, as partes acordaram em alterar "o dito contrato de arrendamento de modo a que o objecto arrendado passe a ser novamente o constante da já referida escritura original de arrendamento realizada em 2/8/46 (...), ou seja, voltando assim a fazer parte do objecto do arrendamento as lojas com os números particulares 13 e 17 e barracão anexo, já identificados sob a al. b), nos termos seguintes:

a) A renda unitária e sem qualquer discriminação, abrangendo a totalidade do espaço acima descrito e ocupado pela Garagem de Santa Luzia, passe a ser de 30.000\$00 mensais a partir de 1/1/96;

b) Os edifícios arrendados destinam-se, exclusivamente, a garagem de recolha de veículos, venda de acessórios e peças, oficina de reparação de veículos, arrecadações diversas, stande de vendas, de automóveis novos e usados, estação de serviço com venda de óleos, combustíveis e carburantes não lhes podendo ser dado outro destino ou uso sem autorização por escrito dos senhorios (...).

X. Pela mesma escritura de alteração do arrendamento a impugnante ficou autorizada a fazer determinadas obras, com alterações mesmo ao locado, ficando todos os custos por conta da impugnante.

Y. A actividade da impugnante foi, durante algum tempo, o comércio e a reparação de viaturas, sendo que, também durante algum tempo, foi agente da Renault, em termos de viaturas novas, no âmbito de cuja agência tinha que cumprir determinados objectivos, entre os quais vender anualmente pelo menos 120 viaturas novas.

Z. Em 1987 ou 1988 a impugnante ficou sem a dita agência por não ter conseguido atingir os objectivos contratados.

AA. A actividade da impugnante de reparação de viaturas foi também afectada pela criação de novos concessionários e agentes Renault, quer na cidade de Lisboa, quer nos arredores, o que se agravou com a abertura de oficinas de reparação por algumas companhias de seguros, nomeadamente a Mundial, Confiança, Império, Fidelidade, etc.

BB. A actividade da impugnante foi ainda muito afectada pela mudança de trânsito na Rua D. Estefânia, que ficou com trânsito num só sentido, assim retirando muita clientela de estrangeiros que procuravam muito a impugnante para colocação de vidros e fechaduras novas, em substituição das que lhes tinham sido danificadas.

CC. Por tais razões, a impugnante teve resultados negativos em 1989 e, embora tivesse aumentado os funcionários em Janeiro de 1990, não pôde aumentar o suficiente de modo a evitar a saída de sete ou oito dos treze trabalhadores produtivos que tinham em Janeiro de 1990, alguns dos quais para a própria Renault.

DD. A impugnante começou também a ter dificuldades de tesouraria, pelo que começou, ainda em 1990, a fazer recolha de viaturas, pagas ao mês, em simultâneo com a reparação de viaturas, uma vez que não conseguiu, entretanto, admitir pessoal produtivo com qualidade.

EE. Na sequência do incremento da actividade de recolha de viaturas em substituição da de reparação de viaturas, que exigia elevados custos em pessoal e *stocks*, foi decidido proceder à venda do *stock* de peças, maquinaria e ferramentas, bem como chegar a acordo para rescisões unilaterais de contratos de trabalho.

FF. Entretanto, na década de 30, a impugnante, com outros sócios, já se tinha dedicado apenas à recolha de automóveis sendo que, em 1976, já se dedicava apenas à reparação de viaturas.

GG. À data da cessão de quotas acima referida, a impugnante explorava a actividade de recolha de viaturas, ao mês, apenas com dois empregados.

HH. Depois da cessão de quotas, os novos sócios da impugnante encerraram temporariamente as instalações, tendo inclusive autorizado que a candidatura do Eng. Macário Correia às eleições para a Câmara Municipal de Lisboa lá funcionasse e, após as eleições, foram feitas obras, após o que as instalações reabriram com parqueamento de viaturas, não só com cobrança mensal, como também com cobrança à hora.

II. Entretanto, em Junho de 1992 - antes da escritura da cessão de quotas, portanto - a impugnante foi objecto de fiscalização para efeitos de IVA dos anos de 1990 a 1992, tendo os agentes de fiscalização constatado a redução da actividade da impugnante, desde o exercício de 1990, nomeadamente através da venda de matérias-primas, do imobilizado e de rescisão de contratos de trabalho.

JJ. Constataram ainda que a actividade passara a ser apenas de recolha de viaturas.

KK. Face à alteração de actividade da impugnante, a fiscalização fez várias diligências, no âmbito das quais teriam recolhido informações de que a impugnante se preparava para cessar a actividade num reduzido período de tempo.

LL. Uma das diligências levadas a cabo foi a da visita aos senhorios das sociedades que adquiriram o capital social da impugnante pela escritura de cessão de quotas acima referida, no âmbito da qual teriam tido conhecimento do contrato promessa de cessão de quotas também acima referido.

MM. Apreciando o contrato promessa e os aditamentos ao mesmo, consideraram que o que estava em causa era um acordo de rescisão de contrato de arrendamento do estabelecimento da Rua D. Estefânia, e que na prática não existia nenhuma cessão de quotas, até porque os cessionários também não teriam intenção de retomar a actividade

da impugnante, pois, para o local, haveria um projecto imobiliário em curso na C.M. Lisboa, de que seriam titulares os senhorios das sociedades cessionárias.

NN. Os agentes de fiscalização verificaram que existia um estudo de loteamento e volumetria para o local designado por Casal de Santa Luzia, lotes 109 a 113, constante do processo 1290/PGU/91, aprovado pelo Presidente da CML em 28/5/92, segundo o qual se pretendia construir diversas torres para habitação e escritórios, e cuja urbanização iria estender-se até à Rua D. Estefânia e obrigar à demolição do estabelecimento comercial em causa.

OO. Os agentes de fiscalização entenderam então que a importância a receber dos cessionários não respeitavam ao preço das quotas, mas sim ao preço da indemnização para cessação de actividade, o que configuraria um rendimento tributável em sede de IRC da sociedade impugnante, previsto no art. 23º do CIRC, e que os valores recebidos nos anos de 1990, 1991 e 1992 o foram por conta da indemnização acordada e, por isso, tais importâncias, recebidas pelos sócios, configuravam adiantamentos por conta de lucros tributados em IRS, nos termos da alínea h) do n. 1 do art. 6º do CIRS.

PP. Os mesmos agentes fizeram então a proposta de tributarem tais importâncias em IRS, o que foi feito, pelo que, em relação às importâncias recebidas pelos sócios Luís dos Santos e Sebastião Sequeira, nos montantes de 11.213.733\$00 e 35.198.267\$00, respectivamente, em 1992, corresponderia o imposto a reter pela sociedade, no montante de 6.961.800\$00.

QQ. A impugnante foi notificada por ofício de 25/3/93 para efectuar o pagamento de IRS no montante de 6.961.800\$00, acrescido da quantia de 1.531.896\$00, de juros de mora, com o fundamento de “IRS devido e não retido sobre rendimentos pagos na Cat. E - cessão de quotas, no mês de Março de 1992.

RR. Porque a impugnante não procedeu ao pagamento das quantias referidas na alínea anterior foi instaurada execução fiscal contra a impugnante, que reverteu contra os antigos sócios gerentes, os cedentes, tendo Sebastião Tomás Sequeira procedido ao respectivo pagamento.

SS. A impugnação foi deduzida em 23/6/93.

3. Defende a recorrente que não há qualquer cessão de quotas mas única e simplesmente a venda de um espaço.

O EPGA sustenta, no seu douto parecer final, que “o recurso funda-se exclusivamente na afirmação de factos ou de conclusões de facto que não estão estabelecidos no acórdão recorrido e de que este STA não pode conhecer, vista a regra do art. 21º, n.º 4, do ETAF”, pelo que o julgado será de confirmar.

E, na verdade, do extenso probatório da decisão recorrida não decorre a factualidade pretendida pela recorrente.

E o acórdão recorrido diz-nos porquê.

Fazendo expressa referência à decisão de 1ª instância, escreveu-se nomeadamente no aresto sob censura:

“... Para julgar a impugnação judicial procedente considerou o Mm. Juiz do Tribunal *a quo* que ... a impugnante se dedica à exploração do comércio da Garagem Santa Luzia e, a fls. 65, encontra-se a inscrição de 17/10/1977, de que a sociedade tem por objecto a indústria e comércio de reparação e venda de veículos automóveis e estação. de serviço e recolha dos mesmos.

“A AF não procurou indagar das razões que levaram a sociedade impugnante a deixar a actividade de reparação de veículos automóveis

e a dedicar-se à actividade de recolha de automóveis, ao mês, sendo certo que as explicações das testemunhas se mostram plausíveis para a mudança de actividade.

“... ”

“Assim sendo, no mínimo verifica-se a fundada dúvida de que o contrato celebrado é um verdadeiro contrato de cessão de quotas e, por conseguinte, quanto à existência do facto tributário.

“... E cremos ter-se decidido bem, não sendo a sentença recorrida passível da censura que a recorrente lhe imputa e sendo de confirmar.

“... ”

“E é à AF que cabe o ónus de provar a existência dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, isto é, de provar que se verificam os factos que integram o fundamento previsto na lei para que seja ela a liquidar o imposto que o contribuinte deixou de liquidar (pois que no exercício da sua competência de averiguação e fixação dos factos que integram a base de incidência do imposto actua no uso de poderes vinculados, submetida ao princípio da legalidade), compete-lhe demonstrar a existência e conteúdo do facto tributário, ou seja e no que ao caso interessa, provar que essas quantias percebidas pelos sócios da sociedade em causa não o foram enquanto contra-prestação da cedência das respectivas quotas mas sim para efeito de fazerem cessar a actividade da mesma sociedade, constituindo por isso uma indemnização devida à própria sociedade e porque não percebida por esta mas sim por aqueles, então apenas o poderá ter sido a título de adiantamento de lucros, pelo qual é devido IRS por aqueles, com obrigação da sua retenção pela sociedade -artºs. 20º, n.º 1. g) e 75º do CIRC e 6º, n.º 1, h) e 94º do CIRS.

“Ou seja, a AF tem o ónus de demonstrar a factualidade que leva a qualificar tais quantias percebidas pelos sócios como de adiantamento por conta nos lucros, devendo a dúvida ser resolvida pelo tribunal contra ela, por força do estipulado no então art. 121º do CPT e hoje no art. 100º, n.º 1, do CPPT ...”.

Estamos agora em condições de perceber a tese nuclear da decisão recorrida.

A saber:

AF não logrou provar que as quantias recebidas o foram a título de indemnização (que constituía o fundamento da liquidação impugnada).

Em causa apenas os documentos que titulavam, ao invés, uma cessão de quotas.

E, em função dessa dúvida, que, na expressão do acórdão recorrido, consiste na inexistência dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação (pois a recorrente não logrou provar que se verificam os factos que integram o fundamento previsto na lei para liquidar o imposto em causa), o tribunal *a quo*, fazendo funcionar a regra do disposto no art. 121º do CPT, decidiu que a liquidação impugnada não podia manter-se, por isso que a fundada dúvida sobre o facto tributário funciona contra a administração (*in dubio contra fiscum*).

Está pois em causa unicamente a interpretação do art. 121º do CPT.

Disponha o n. 1 do citado artigo:

“Sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado”.

Comentando este artigo, escrevem Alfredo de Sousa e José Paixão ⁽¹⁾:

“... afigura-se-nos irrecusável, por o mesmo exprimir um princípio estruturante não só do processo contencioso tributário como do processo *administrativo tributário*, que a *fundada dúvida sobre a existência do facto tributário* deve implicar que a administração fiscal se abstenha, quer da respectiva quantificação, quer da subsequente liquidação do imposto.

“É a consagração do princípio de que a dúvida reverte a favor do contribuinte, em substituição do princípio *in dubio pro fisco* que, na prática era acatado no regime anterior à Reforma Fiscal (CIRS e CIRC).

“O preceito em anotação, todavia, carece de aprofundado esforço interpretativo, a fim de se aferir do seu correcto alcance.

”A *prova produzida* de que há-de resultar a *fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário* há-de ser, não só a prova aduzida pelas partes, como também e sobretudo a prova que ao juiz se impõe diligenciar.

”Com efeito, os juizes dos tribunais tributários devem realizar ou ordenar todas as diligências que considerarem úteis ao *apuramento da verdade* (art. 40º, n. 1).

“A dúvida que implica a anulação do acto impugnado não pode considerar-se *fundada*, se assentar na ausência ou na inércia probatória das partes, sobretudo do impugnante.

”Este não deve limitar-se a alegar factos que ponham em dúvida a *existência e quantificação do facto tributário*.

“Cabe-lhe o ónus da prova de tais factos, sem embargo de o juiz, no âmbito do seu poder-dever inquisitório, diligenciar também comprová-los.

“Só mediante a prova concludente de tais factos é que é possível concluir-se pelo fundamento daquela dúvida”.

É uma perspectiva jurídica que colhe o nosso acordo.

Avançando agora para o caso dos autos, constatamos que a impugnante alegou e provou ter sido celebrado um contrato de cessão de quotas.

Por sua vez, a Fazenda Pública não logrou - na tese do acórdão recorrido - fazer a prova sobre a existência do facto tributário. Daí a dúvida.

Ora, saber se há dúvidas sobre a existência de um facto tributário é uma questão de facto que está vedada a este Supremo Tribunal conhecer.

Daí que, existindo, como existe, fundada dúvida sobre a existência do facto tributário, impunha-se a anulação do acto de liquidação, como decorre do já citado art. 121º nº 1, do CPT.

Acresce finalmente dizer que não seria possível a este Tribunal considerar provados os factos que o recorrente entende (e pretende) provados - alterando deste modo a matéria de facto dada como provada -, já que este Supremo Tribunal é um tribunal de revista, que apenas conhece matéria de direito nos casos - como o presente - previstos no art. 21º, 4, do ETAF.

E os casos em que o pode fazer, ou seja, em que pode sindicair o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais

⁽¹⁾ Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado, 4ª Edição, págs. 275 e ss.

são os previstos no art. 722º, 2, do CPC. Situação limite que não acontece na hipótese dos autos e nem sequer foi alegada.

A decisão recorrida não pode pois ser censurada.

4.Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Sem custas, por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 2 de Abril de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Processo julgado, em 1.º grau, por um Tribunal Tributário de 1.ª Instância. Discordância quanto aos factos.

Doutrina que dimana da decisão:

Improcede o recurso jurisdicional interposto de um acórdão do Tribunal Central Administrativo, em processo inicialmente julgado por um tribunal tributário de 1.ª instância, se o recorrente assenta a sua discordância com aquele acórdão no modo como fez a selecção e interpretação dos factos pertinentes, daí decorrendo o seu desacordo sobre a maneira como interpretou e aplicou o direito.

Recurso nº 1976/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido CINE REX, LDA.; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A **Fazenda Pública** recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TAC) que, revogando a sentença da 1.ª instância, julgou procedente a impugnação da liquidação de imposto sucessório e juros compensatórios deduzida por **CINE REX, LDA.**, com sede em Lisboa.

Formula as seguintes conclusões:

“1.

O sócio cedente, José da Silva Gonçalves, tinha um crédito sobre a impugnante no valor de 28 678 000\$00.

2.

Aquando da cessão, para se ressarcir, minimamente, (palavras suas) desse valor retirou da sala de cinema todos os bens apropriáveis ali existentes.

3.

O valor de venda desses bens de acordo com dados fornecidos pela própria impugnante, (constantes dos autos e aceites pelo MD Acórdão recorrido) ascendia apenas a 4.674.370\$00.

4.

Nada mais havia nas instalações em causa que pudesse ser objecto de individualização ou apropriação.

5.

Apesar disso a dívida ao José da Silva Gonçalves foi anulada.

6.

A diferença entre os valores referidos em 1 e 3 supra configura uma verdadeira renúncia/perdão de dívida (doação), pelo que bem andou a MD sentença de 1.ª instância.

7.

O MD Acórdão fez errada interpretação dos factos e, por via disso, errada interpretação e aplicação da lei, nomeadamente do disposto nos artigos 1.º, 3.º, 4.º e 70.º, parágrafo 1.º do CSISSD”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento.

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

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

“1)

Por ofício de 16 de Maio de 1991 a Impugnante CINE REX, Ld.ª foi notificada de que tinha a pagar a quantia de 28.337.726\$00, sendo 18.501.346\$00 de Imposto sobre Sucessões e Doações e 9.836.380\$00 de juros compensatórios, resultante da liquidação no processo de imposto sucessório n.º 5518 instaurado na Repartição de Finanças nos termos do § 1.º do artigo 70.º do Cód. Sisa e do Imposto sobre Doações e Sucessões, por doação de José da Silva Gonçalves e esposa, residentes na Rua da Memória, lote 6, 1.º Dt.º, em Odivelas - *doc. de fls. 48, que se dá por reproduzido;*

2)

No dia 20 de Maio de 1988 foi lavrada escritura de cessão de quotas, no 14.º Cartório Notarial de Lisboa, relativo à Impugnante e por cuja escritura José da Silva Gonçalves e esposa, Maria Nilda Machado Gonçalves, cederam as quotas que possuíam no capital social da Impugnante a Faruque Ali Sultana Ly, Nizarali Sultanali e Gools-hankhahoo Ahamad, ficando os mesmos como únicos sócios da Impugnante - *doc. de fls. 25 a 31, que se dá por reproduzido;*

3)

Segundo os registos contabilísticos da Impugnante, em 31/12/87 a conta de outros devedores e credores, conta 26902 - José da Silva Gonçalves - apresentava um saldo credor de 28.678.000\$00, tendo o mesmo sido anulado através de vários movimentos efectuados a débito e a crédito dessa conta, que tiveram como objectivo a regularização do saldo existente a favor do antigo sócio e, como tal, a desvinculação da empresa de qualquer responsabilidade em relação a terceiros - *informação oficial de fls. 77 a 85, que se dá por reproduzida;*

4)

Pela análise da declaração de Imposto de Mais-valias, os elementos do activo imobilizado alienado foram os seguintes:

Tipo Imobilizado	Valor Aquisição	Ano Aquisição	Valor Venda
Divisão2			
Grupo2			
Inst. Electricidade	2.445.570\$00	1985	2.037.726\$00
Inst. telefone	6.692\$00	1987	5.354\$00
Não especificadas	22.987.272\$00	1985	18.404.828\$00
Grupo 3			
Mat. Incêndio	83.421\$00	1985	50.053\$00
Grupo 2			
Serviços Recreativos			
Máquina projectar			
Instalação sonora	1.168.097\$00	1985	878.519\$00
Aparelhagem sonora	218.938\$00	1987	211.551\$00
Aparelhagem sob. específico	1.857.835\$00	1985	1.486.177\$00
TOTAL	28.767.825\$00	-	23.079.198\$00

5)

O imobilizado constante da referida declaração havia sido adquirido nos anos de 1985, 1986 e 1987, conforme se pôde comprovar pelo mapa de amortizações entregue no exercício de 1987. As amortizações efectuadas durante os exercícios de 1986 e 1987 foram de 2.789.713\$00 e 2.918.750\$00;

6)

O financiamento desse imobilizado fora efectuado pelo antigo sócio José da Silva Gonçalves, financiamento esse assente na movimentação a crédito da conta devedores e credores acima identificada no n.º 3 que apresentava um saldo credor de 28.678.000\$00 por contrapartida de imobilizado corpóreo;

7)

Esta conta ficou saldada pela contrapartida de diversos débitos, cujos movimentos contabilísticos constam do documento n.º 117 de 31/12/88 do diário de operações diversas;

8)

Do imobilizado, só o respeitante ao Grupo 2 - Serviços Recreativos, no valor total de 2.576.322\$00, poderia ter sido, como foi, retirado da empresa pelo antigo sócio José da Silva Gonçalves, como dação em pagamento de parte do seu crédito. O restante imobilizado, pelas suas características, correspondente na sua maioria a benfeitorias em propriedade alheia, pois o prédio é da Casa Pia de Lisboa, não poderia ter sido separado do imóvel, como não foi;

9)

A impugnante apresentou reclamação contra a liquidação, conforme documento de fls. 50, mas a mesma foi mandada arquivar, por despacho proferido na própria reclamação, por não haver bens para avaliar, de cujo despacho a Impugnante foi notificada por ofício de 6/6/91;

10)

A presente impugnação foi deduzida no dia 13 de Agosto de 1991.

11)

A matéria constante do ponto 8 do probatório é a afirmada pela Administração Fiscal nas informações que prestou e que fundamentam a liquidação impugnada, as quais se encontram documentadas nos autos a fls. 77/79 e 80/85;

12)

A informação prestada a fls. 77/79 é do seguinte teor.

«Decorrente da análise aos registos contabilísticos e demais documentação que lhes serve de suporte, relativamente à movimentação das contas relativas à cessão de quotas dos sócios da firma CINE REX LD”(. . .) cumpre-nos informar o seguinte:

1) - Em 31/12/87 a conta de outros devedores e credores, conta 26902 José da Silva Gonçalves - que era um dos anteriores sócios da firma, apresentava um saldo credor de 28.678.000\$00, tendo o mesmo sido anulado através de vários movimentos efectuados a débito e a crédito dessa conta, que tiveram como objectivo a regularização do saldo existente a favor do antigo sócio, e a desvinculação da empresa de quaisquer responsabilidades em relação a terceiros.

2) - De acordo com a documentação da contabilidade, constata-se que o saldo desta conta resulta do financiamento efectuado pelo anterior sócio Senhor José da Silva Gonçalves à firma CINE-REX Ld.^a para a execução de diversas benfeitorias no antigo Teatro Laura Alves, sito na Rua da Palma, n.º 251, em Lisboa, que é propriedade da Casa Pia de Lisboa, bem como para a aquisição de vários equipamentos específicos ao desenvolvimento da actividade teatral ao longo dos exercícios de 1985 a 1987.

3) - No conjunto dos movimentos contabilísticos efectuados e referidos no ponto 1), salienta-se a regularização a débito da Conta O.CD.-C/26902 por crédito por dação, das contas de imobilizado corpóreo, através do documento n.º 117 de 31/12/88 do diário de operações diversas no montante de 28.803.275\$00, que se junta em anexo 1 conjuntamente com a conta corrente do sócio.

4) - Pela análise exaustiva do imobilizado da firma antes da cessão de quotas, e que agora foi regularizado por contrapartida de débitos na conta de outros devedores e credores, verificamos que com excepção do imobilizado que se refere aos Serviços Recreativos - Grupo 2, o qual foi efectivamente retirado da firma consequentemente desagregado do património desta, todo o restante é imobilizado inamovível e inalienável uma vez que se tratam de benfeitorias efectuadas em propriedade alheia pelo que continuou a fazer parte do património dessa empresa.

5)- Dado que, devido a circunstâncias atrás referidas, o imobilizado em causa não poderia ter sido regularizado por dação a favor do anterior

sócio, como consta do documento n.º 117 de 31-12-88 do Diário de Operações Diversas e atendendo a que:

5.1)- Pelo lançamento contabilístico efectuado se verificou uma redução efectiva da dívida da empresa CINE-REX, Ld.^a relativamente ao sócio-gerente Dr. José da Silva Gonçalves, a qual se encontrava contabilizada em saldo na conta de outros devedores e credores c/26902;

5.2)- Não se verificou qualquer movimento financeiro tendente a amortizar ou regularizar o saldo existente nessa conta;

5.3)- O único património retirado da empresa consistiu na transmissão do imobilizado referido no grupo 2 de Imposto de Mais-Valias, a favor do sócio José da Silva Gonçalves, pelo montante de 2.576.322\$00;

5.4)- O saldo da conta de outros devedores e credores c/26902 - José da Silva Gonçalves - apresentava um saldo credor de 28.678.000\$00 em 31/11/87 e um saldo nulo em 31/12/88 não se tendo verificado movimentos reais que justificassem a redução destes saldos;

- somos de parecer que estamos em presença de um perdão de dívida do Senhor José da Silva Gonçalves a favor da firma CINE-REX, Ld.^a o que configura uma situação de sujeição a imposto sobre sucessões e doações prevista nos termos do artigo 4.º do respectivo Código.

6)- O montante da dívida perdoadada e sujeita a imposto sobre as sucessões e doações ascende a 26.101.678\$00 e corresponde à diferença entre o saldo da dívida ao sócio da firma CINE-REX Ld.^a em 31/12/87 28.678.000\$00 e o valor do património relativo ao Grupo 2 - Serviços Recreativos alienados a favor do antigo sócio-gerente pelo montante de 2.576.322\$00, conforme consta da declaração modelo 2 do Imposto de Mais-Valias».

13)

Da informação prestada a fls. 80/81 destaca-se o seguinte:

«(...) 1.2) O financiamento do imobilizado foi efectuado pelo Senhor José da Silva Gonçalves que era simultaneamente o sócio-gerente da firma CINE-REX Ld.^a anteriormente à cessão de quotas a favor dos actuais sócios (...).

2) Pela análise dos elementos contabilísticos postos à nossa disposição aquando da visita de fiscalização efectuada à empresa, podemos comprovar que os créditos efectuados nas contas de imobilizado tiveram como contrapartida diversos débitos na conta de outros devedores e credores - conta 26.902 - José da Silva Gonçalves - a qual ficou saldada com este procedimento. Os movimentos contabilísticos efectuados constam do documento n.º 117 de 31/12/88 do diário de operações diversas, o qual, conjuntamente com a ficha contabilística da conta 26.902, se junta em anexo II da presente informação.

3) - Atendendo às características do património alienado verificamos que, com excepção do imobilizado respeitante ao grupo 2 - Serviços Recreativos que foi efectivamente retirado da empresa aquando da cessão de quotas, não poderia ter havido alienação de bens na medida em que se tratam na sua maioria de benfeitorias em propriedade alheia, efectuadas no edifício do antigo teatro Laura Alves, pertença da Casa Pia de Lisboa, sito na Rua da Palma, n.º 251, em Lisboa, as quais foram financiadas pelo anterior sócio da firma CINE-REX durante os exercícios de 1985, 1986 e 1987.

4) - Tal como referido no ponto anterior, somente os elementos do activo imobilizado relativo ao Grupo 2 -Serviços Recreativos é que foram efectivamente desagregados do património da empresa a favor do anterior sócio-gerente Sr. José da Silva Gonçalves, tendo todos os restantes permanecido no património da empresa uma vez que são inamovíveis ou

inalienáveis, o que nos leva a concluir que a sua inscrição na declaração modelo 2 do Imposto de Mais-Valias foi tecnicamente incorrecto.

14)

Na declaração mod. 2 de Imposto de Mais-Valias entregue pela impugnante conjuntamente com a declaração mod. 2 de Contribuição Industrial relativa ao exercício de 1988 constava a venda de activo immobilizado no montante total de 23.073.198\$00 ao José da Silva Gonçalves, nos termos referidos no ponto 4 do probatório;

15)

Foi após a análise dessa declaração de IMV que a AF concluiu ter o ex-sócio José Gonçalves perdoado à impugnante o montante de 26.101.678\$00 (correspondente à diferença entre o saldo da dívida em 31/12/87 na importância de 28.678.000\$00 constante da conta 26.902 - José da Silva Gonçalves e o valor do património que teria sido efectivamente alienado a seu favor na importância de 2.576.322\$00), montante esse que foi considerado sujeito a imposto sobre sucessões e doações ao abrigo do artigo 4.º do CISISD;

16)

A impugnante dedicava-se à actividade cinematográfica e teatral no antigo Teatro Laura Alves, sito na Rua da Palma, n.ºs 251, em Lisboa, o qual é propriedade da Casa Pia de Lisboa (*cf. informação dep. 78 e depoimento das testemunhas inquiridas*);

17)

Os adquirentes das quotas da sociedade impugnante identificados em supra 2 pretendiam instalar no edifício atrás referido lojas de loiças e vidros, razão por que não precisavam dos móveis e equipamentos instalados no prédio para a realização de espectáculos (*cf. depoimento das testemunhas inquiridas*);

18)

Por ocasião da celebração da escritura de cessão de quotas referida em supra 2, o José da Silva Gonçalves retirou do edifício onde a impugnante desenvolvia a sua actividade todo o recheio, bens, equipamentos e acessórios (designadamente os fios eléctricos de alimentação das máquinas) aí instalados para a realização de espectáculos, levando-os consigo com vista a posterior aproveitamento noutra local, ficando apenas as paredes nuas do edifício (*cf. depoimento das testemunhas inquiridas*).

3.1. À impugnante foi liquidado imposto sucessório com base em factualidade que a Administração Fiscal, resumidamente, assim configurou:

Um sócio da recorrente tinha sobre ela um crédito no montante de 28.678.000\$00;

Vendeu as suas quotas, retirando-se da sociedade, de cujas instalações levou todos os bens susceptíveis de delas serem retirados, e que tinham o valor de 2.576.322\$00;

Aquele crédito foi anulado por movimentos a débito e crédito da sua conta.

A Administração Fiscal considerou, consequentemente, que, no que respeita à diferença -26.101.678\$00 - entre o montante do crédito do sócio - 28.678.000\$00 - e o valor dos bens que para si levantou das instalações sociais - 2.576.322\$00 - havia renúncia a um direito de crédito, e, portanto, uma transmissão de bens que se presume a título gratuito, sujeita a imposto sobre as doações, tudo nos termos dos artigos 1.º, 3.º e 4.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD).

A impugnação deduzida pela ora recorrente contra a liquidação consequentemente efectuada foi julgada improcedente na 1.ª instância, pois o Tribunal convenceu-se de que "do immobilizado, só o (...) no valor total de 2.576.322\$00, poderia ter sido, como foi, retirado da empresa pelo antigo sócio José da Silva Gonçalves, como dação em pagamento de parte do seu crédito. O restante immobilizado, pelas suas características, correspondente na sua maioria a benfeitorias em propriedade alheia, pois o prédio é da Casa Pia de Lisboa, não poderia ter sido separado do imóvel, como não foi".

Ou seja, após a retirada dos bens do património da impugnante pelo seu ex-sócio, este continuava a deter sobre ela um crédito de 26.101.678\$00, que "só pode ser considerada a título de doação feita à sociedade, pelo que é devido imposto sobre a mesma doação".

Mas o TCA, para onde a impugnante recorreu da sentença da 1.ª instância, não se convenceu de que aquele ex-sócio tivesse levantado bens no valor de, apenas, 2.576.322\$00 (vd. os pontos 8 e 12 da matéria de facto que fixou). Antes entendeu (ponto 18 da matéria de facto) que o mesmo "retirou do edifício onde a impugnante desenvolvia a sua actividade todo o recheio, bens, equipamentos e acessórios (designadamente os fios eléctricos de alimentação das máquinas) aí instalados para a realização de espectáculos, levando-os consigo com vista a posterior aproveitamento noutra local, ficando apenas as paredes nuas do edifício". E, porque o valor total do activo immobilizado era de 23.079.198\$00 e a contabilidade da recorrente reflecte, documentadamente, que todo esse activo foi transmitido para o ex-sócio em dação em pagamento, e face à presunção de veracidade dos dados e apuramentos declarados do artigo 78.º do Código de Processo Tributário (CPT), considerou, por um lado, que "a administração não conseguiu demonstrar factualidade susceptível de levar ao convencimento sobre a renúncia a um direito de crédito (...) e, como tal, não logrou provar a existência dos pressupostos do facto tributário que afirma ter ocorrido"; e que, por outro lado, se provavam factos que punham "em causa o teor das informações oficiais"; concluindo que resultava "demonstrada a contrapartida patrimonial por parte do adquirente (a entrega do activo immobilizado corpóreo por dação em pagamento do direito de crédito)" e, consequentemente, ficava "excluída a existência de renúncia ou perdão de dívida, pressuposto da incidência do imposto sobre sucessões e doações".

Atacando o assim decidido defende a recorrente Fazenda Pública, no recurso interposto para este Supremo Tribunal Administrativo, que o sócio da recorrente retirou das instalações dela "para se ressarcir, minimamente", do seu crédito, todos os bens apropriáveis ali existentes"; que "o valor de venda desse bens (...) ascendia apenas a

4.674.370\$00”; que “nada mais havia nas instalações em causa que pudesse ser objecto de individualização ou apropriação” e, “apesar disso a dívida (...) foi anulada”; portanto, conclui, “a diferença entre os valores” do crédito e dos bens retiráveis (e retirados) “configura uma verdadeira renúncia/perdão de dívida (doação)”, pelo que o aresto agora recorrido “fez errada interpretação dos factos e, por via disso, errada interpretação e aplicação da lei, nomeadamente do disposto nos artigos 1.º, 3.º, 4.º e 70.º, parágrafo 1.º do CSISSD”.

3.2. O TCA interpretou mal os factos, afirma, de modo expresso e infosismável, a recorrente Fazenda Pública. Mas diz mais do que isso: o TCA errou em momento anterior, no juízo crítico que fez sobre as provas, de onde resultou uma deficiente selecção dos factos provados. Para a Fazenda Pública, a realidade da situação factual subjacente ao processo não é a que o TCA descortinou e estabeleceu. Ainda que não sustente integralmente a que a Administração Fiscal, antes, apercebera (aí, onde a Administração Fiscal quantificou em 2.576.322\$00 o valor dos bens dados em pagamento, a recorrente contrapõe, agora, 4.674.370\$00; o que resulta de aceitar que foram, afinal, retirados das instalações sociais bens que, antes, haviam sido considerados delas inamovíveis).

Porém, o TCA, fazendo um juízo crítico sobre os elementos de prova vindos ao processo, designadamente, os relatórios e informações oficiais, convenceu-se de uma factualidade diversa: os bens com que o ex-sócio da recorrente ficou não foram, só, os que constavam como “Grupo 2 - Serviços Recreativos”, no valor de 2.576.322\$00 (ou 4.674.370\$00, como, agora, a Fazenda Pública admite), mas todos os que integravam o activo corpóreo imobilizado, em contrapartida daquele seu crédito de 28.678.000\$00, que desse modo ficou extinto, pela dação em pagamento.

Ora, tratando-se de um processo que foi julgado, em primeiro grau de jurisdição, por um tribunal tributário de 1.ª instância, os poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo confinam-se à matéria de direito, por força do estatuído no n.º 4 do artigo 21.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF).

Vale isto por dizer que não pode o Tribunal de recurso sobrepor o seu juízo sobre os factos ao que fizeram as instâncias. Ou seja, o Tribunal tem de aceitar que as coisas se passaram como o TCA julgou ter ficado provado, e não como a recorrente Fazenda Pública defende no presente recurso. E, de acordo com o TCA, recorde-se, “a administração não conseguiu demonstrar factualidade susceptível de levar ao convencimento sobre a renúncia a um direito de crédito pelo José Gonçalves a favor da impugnante e, como tal, não logrou provar a existência dos pressupostos do facto tributário que afirma ter ocorrido”.

Improcedem, pelo exposto, todas as conclusões das alegações do recurso.

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

Lisboa 2 de Abril de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Assunto:

Avaliação e impugnação judicial.

Doutrina que dimana da decisão:

A impugnação judicial dos actos de fixação de valores patrimoniais, nos termos dos arts 155º 6 do CPT e 134º 6 do CPPT, só poderá ter lugar depois de esgotados os meios graciosos previstos no processo de avaliação.

Recurso nº 2007/02; Recorrente: Cândido Terreiro Gonçalves; Recorrida: Fazenda Pública; Relator, o Ex.º Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Cândido Terreiro Gonçalves recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu, julgou improcedente a impugnação do acto de avaliação e atribuição de valor patrimonial e a liquidação adicional de sisa que identifica.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

A) O recorrente discorda da sentença, pois o recorrente impugnou o acto de liquidação;

B) E tal facto decorre do articulado inicial, mais em concreto do pedido formulado;

C) Na verdade, é certo que o impugnante ataca o acto de avaliação do imóvel, mas sempre como pressuposto da liquidação do imposto efectuado;

D) É pedida a anulação da avaliação efectuada; assim como da subsequente liquidação adicional de Sisa.

E) Ou seja, o impugnante pede a anulação da liquidação, porque resultante de avaliação ilegal;

F) Por outro lado não existe na lei obrigatoriedade de ser requerida segunda avaliação;

G) A segunda avaliação é facultativa e o ora impugnante pode desde logo partir para a impugnação judicial;

H) A sentença em recurso violou deste modo o disposto nos artigos 93, 96, e 109 do CIMSISD, nº 1 do art. 155, do CPT, devendo ser revogada no sentido proposto;

O EMMP sustenta que o recurso não merece provimento pois que: O recorrente alega como se a sentença em recurso apenas tivesse decidido que ele, na petição inicial, apenas tinha impugnado o acto de avaliação e não também a liquidação subsequente.

Resulta da sentença que esta entendeu que, além de impugnar aquele acto, também impugnou a liquidação.

Por outro lado, pese embora a sentença não ter julgado bem ao decidir que o recorrente não imputou vícios à liquidação, mas apenas ao acto de avaliação (e não julgou bem porque, por exemplo, no nº XV da petição o recorrente alega que a liquidação não foi fundamentada), o que é certo é que o recorrente não levou esse fundamento às conclusões do recurso.

Conclui que o recorrente ataca, no recurso, o que a sentença não decidiu e não ataca o que foi decidido pelo que só resta confirmar o julgado.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. Em 17 de Junho de 1997 o Impugnante compareceu na Repartição de Finanças de Valpaços, onde declarou pretender pagar a Sisa devida pela aquisição “de um primeiro andar destinado a comércio, com a área de 350 m², designado pela Fracção C, do imóvel em regime de propriedade horizontal, situado em Tanque Novo, desta Vila de Valpaços, o qual se encontra omissa à respectiva matriz Autárquica da Freguesia de Valpaços, da área deste Município, e, que as respectivas declarações MOD/129, para efeitos da sua inscrição matricial foram entregues nesta Repartição de Finanças, em 97-01-97.” - documento de fls. 8.

2. A liquidação foi efectuada com base no preço declarado de 3.000.000\$00 - documento de fls. 8.

3. No dia 18 do mesmo mês, celebrou a respectiva escritura de compra e venda, no Cartório Notarial do concelho de Valpaços, constituindo o objecto de transmissão “... a fracção autónoma designada pela letra “C”, que corresponde ao primeiro andar direito, destinado a comércio, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito no Tanque Novo, freguesia e concelho de Valpaços, omissa à matriz, mas já apresentada na competente Repartição de Finanças, em vinte e sete de Janeiro de mil novecentos e noventa e sete, a participação para a sua inscrição” - documento de fls. 42 a 45.

4. Face à declaração mod. 129, apresentada para inscrição do prédio na matriz predial, foi promovida a respectiva avaliação, de que resultou o valor patrimonial da fracção de 16 200 000\$00 fls. 4/5 do processo apenso.

5. O Impugnante foi notificado em 24-09-98, por carta registada com aviso de recepção do resultado da avaliação fls. 7/8/9 do processo apenso.

6. Em 08 de Outubro de 1998 requereu a 2ª Avaliação - fls. 10 e seguintes do processo apenso.

7. Por despacho do Chefe de Repartição de Finanças de 11-11-98, notificado ao Impugnante em 18-11-98, foi indeferido o pedido de 2ª avaliação, por o pedido ser extemporâneo - fls. 32 a 35 do processo apenso.

8. Em 08 de Janeiro de 1999 o Impugnante foi notificado para no prazo de trinta dias, efectuar o pagamento da Sisa no montante de 1.320.000\$00, e imposto de selo na importância de 10.560\$00 - informação de fls. 34.

9. A Impugnação foi deduzida em 23-02-99 - fls. 2 dos autos.

3.1. A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação do acto de avaliação e atribuição de valor patrimonial e a liquidação adicional de sisa efectuada pela aquisição da fracção designada pela letra “C” do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito no Tanque Novo, freguesia e concelho de Valpaços.

É que o impugnante pedia a anulação da avaliação efectuada pela Comissão Permanente de Avaliação e, «por consequência a liquidação adicional ora impugnada» uma vez que a decisão da Comissão Permanente de Avaliação, que fixou o valor de 16.200.000\$00, não está fundamentada e, ainda, porque a avaliação tinha de se reportar à data de 15-09-95 e não podia ter tido em conta as mais-valias, obras e acabamentos, efectuados pelo Impugnante após a sua aquisição.

Segundo a sentença em recurso o impugnante não assaca qualquer vício à liquidação propriamente dita do imposto de sisa pois que o que ataca é o acto de avaliação do imóvel.

E sobre este ocorreria caso decidido ou resolvido por não haver tempestivamente requerido segunda avaliação.

3.2. O recorrente questiona o assim decidido sustentando, em síntese, que impugnou o acto de liquidação o que decorre do articulado inicial e nomeadamente do pedido formulado, atacando o acto de avaliação do imóvel, mas sempre como pressuposto da liquidação do imposto efectuado e, por isso, pedia a anulação da avaliação efectuada bem como da subsequente liquidação adicional de Sisa.

Acrescenta que pede a anulação da liquidação, porque resultante de avaliação ilegal, não existindo, na lei, obrigatoriedade de ser requerida segunda avaliação sendo esta facultativa pelo que o impugnante pode, desde logo, partir para a impugnação judicial.

O EMMP sustenta que o recurso não merece provimento pois que o recorrente alega como se a sentença em recurso apenas tivesse decidido que ele, na petição inicial, apenas tinha impugnado o acto de avaliação e não também a liquidação subsequente contrariamente ao que resulta da sentença a qual entendeu que a petição além de impugnar aquele acto também impugnou a liquidação.

Acrescentou o EMMP que, pese embora a sentença não ter julgado bem ao decidir que o recorrente não imputou vícios à liquidação, mas apenas ao acto de avaliação (e não julgou bem porque, por exemplo, no n.º XV da petição o recorrente alega que a liquidação não foi fundamentada), o que é certo é que o recorrente não levou esse fundamento às conclusões do recurso.

Conclui que o recorrente ataca, no recurso, o que a sentença não decidiu e não ataca o que foi decidido pelo que só resta confirmar o julgado.

3.3. Tem razão o EMMP quando afirma que a sentença em recurso não apreciou a alegada falta de fundamentação da liquidação.

Contudo esta questão não faz parte do objecto do presente recurso pelo que não pode ser apreciada por este tribunal de recurso uma vez que não se trata de questão de conhecimento oficioso.

E conforme refere, ainda, o EMMP o recorrente alega como se a sentença em recurso apenas tivesse decidido que ele, na petição inicial, apenas tinha impugnado o acto de avaliação e não também a liquidação subsequente contrariamente ao que resulta da sentença a qual entendeu que a petição além de impugnar aquele acto também impugnou a liquidação ainda que esta com fundamentos de eventuais ilegalidades da avaliação.

Contudo continua a pedir a anulação da liquidação, porque resultante de avaliação ilegal por, na sua perspectiva, não existir, na lei, obrigatoriedade de ser requerida segunda avaliação sendo esta facultativa pelo que o impugnante pode, desde logo, partir para a impugnação judicial.

A sentença recorrida havia sustentado exactamente o contrário ao afirmar que o acto de avaliação que é atacado é o da 1ª avaliação efectuada nos termos do artigo 109º do CIMSISD ao acrescentar que o impugnante havia requerido 2ª avaliação, mas o seu pedido havia sido indeferido por extemporâneo não tendo o recorrente reagido contra este despacho.

Concluiu a mesma sentença recorrida que o valor patrimonial fixado na primeira (e única) avaliação se tornou caso resolvido ou decidido

pelo que não vindo imputada à liquidação propriamente dita qualquer vício susceptível de a inquirar na sua validade e consistência jurídica julgou a impugnação improcedente.

Estabelecia o art.º 155º 1 do Código de Processo Tributário que os actos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de 90 dias após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade.

Acrescentava o n.º 6 do mesmo artigo que “a impugnação referida neste artigo não tem efeito suspensivo e só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no processo de avaliação”.

E o procedimento de avaliação, relativamente à sisa e imposto sobre as sucessões e doações previsto nos artigos 93º e seguintes do CIMSISD, consagrava a possibilidade de o sujeito passivo, não concordando com a 1ª avaliação, requerer segunda avaliação, nos termos do art.º 96º do CIMSISD, nos prazos estabelecidos na lei.

E conforme se escreveu na sentença recorrida a 2ª avaliação não teve lugar por ter sido requerida extemporaneamente pelo ora impugnante.

E o recorrente questiona o valor fixado na 1ª avaliação e a forma como o mesmo foi alcançado não questionando os pressupostos que levaram à avaliação.

É este igualmente o sentido da norma constante do artº 134º 6 do CPPT segundo a qual a impugnação dos actos de fixação de valores patrimoniais depende de prévio esgotamento dos meios administrativos havendo a possibilidade de o sujeito passivo, não concordando com a avaliação efectuada, requerer segunda avaliação (no caso dos autos nos termos dos artºs 93º e seguintes do CIMSISD e nomeadamente o artº 96.º).

Neste mesmo sentido pode consultar-se o Ac. deste STA de 21-6-2000, Rec. 24542, segundo o qual a impugnação judicial dos actos de fixação de valores patrimoniais só poderá ter lugar depois de esgotados os meios administrativos previstos no processo de avaliação.

Assim sendo é de confirmar a decisão recorrida que neste sentido se pronunciou.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso.

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

Lisboa, 2 de Abril de 2003. — *António Pimpão* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Vítor Meira*.

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Pretendendo o recorrente, nas conclusões das suas alegações de recurso jurisdicional directamente interposto para o Supremo Tribunal Administrativo de decisão de um tribunal tributário de 1.ª instância, que devem ser dados por provados mais factos do que os fixados pelo Tribunal recorrido, o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, não sendo o Supremo Tribunal Administrativo competente, em razão da hierarquia, para o apreciar.

Recurso n.º 2063/02 em que são recorrente Bernd Peter Walter Geysel e recorrida a Fazenda Pública, e em que foi Relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **BERND PETER WALTER GEYSSEL**, residente no Porto, recorre da sentença do M.º Juiz da 1.ª Secção do 1.º Juízo do Tribunal Tributário do Porto, na parte em que julgou improcedente a oposição à execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívida sisa e imposto de selo.

Formula as seguintes conclusões:

“1.ª

O presente recurso foi interposto da mui douta sentença proferida no processo n.º 16/2000 da 1.ª Secção do 1.º Juízo do Tribunal Tributário do Porto, na parte em que julgou *improcedente porque não provada a acção, ordenando o prosseguimento da execução*“

2.ª

Para além da matéria fáctica discriminada nas alíneas a) a g) da decisão recorrida convém acrescentar que a compra da fracção Autónoma que originou a liquidação adicional ocorreu em Julho de 1989, sendo que o recorrente só teve dela conhecimento com a citação para o processo executivo para pagamento coercivo do montante por ela apurado, em 06/01/99.

3.ª

Deduzida oposição, com base na nulidade de tal citação, por falta de título executivo foi a mesma rejeitada, tendo sido concedido provimento ao recurso instaurado, por acórdão de 17/11/99 do STA, que determinou a *“emissão de pronúncia sobre a referida nulidade*“

4.ª

O Sr. Chefe de Repartição de Finanças do Porto (6.º Bairro) optou por proceder a nova citação “de harmonia com todas as norma legais sobre o assunto“, a qual se verificou em 07/02/2000, ficando, assim, sem qualquer efeito anterior citação, por ser nula, tudo se passando como se não tivesse existido.

5.ª

Na mui douta sentença em recurso, afirma-se que não se verificou o prazo de caducidade previsto no art.º 92.º do CIMSISD, com a redacção dada pelo D. L. 114/94 de 7/5, pois na contagem deste prazo aplica-se o disposto no art.º 297.º n.º 1 do C. Civ.

6.^a

Porém, com a publicação do D. L. 398/98 de 17/12, que aprovou a Lei Geral Tributária, apenas se aplicam as regras daquele artigo do CC. à contagem do novo prazo de prescrição nela previsto, excepcionando a sua aplicação na forma de contar o novo prazo de caducidade do direito de liquidação dos impostos.

7.^a

Com efeito o n.º 5 do citado art.º 5.º do D.L. 398/98 estipula que *o prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos aplica-se aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998.*

8.^a

O art.º 45.º da LGT estabelece o prazo de caducidade de liquidação dos tributos de 4 anos, quando a lei não fixar outro, pelo que na contagem do novo prazo de 10 anos fixado pelo D. L. 114/94, não se pode aplicar as regras do 297.º do Civ.

9.^a

Isto porque este art.º tem em vista proteger o credor cível contra o encurtamento do prazo de prescrição dos seus créditos, enquanto nas relações entre o contribuinte e a Administração Fiscal o que está em causa é uma questão de confiança, estabilidade e segurança, suporte indispensável o desenvolvimento da economia.

10.^a

A R. Finanças do Porto, 6.º Bairro ao **citar** o ora recorrente, em 07/02/2000, para pagar o imposto de sisa, resultante duma liquidação adicional referente a uma transacção efectuada há mais de 10 anos, em Julho de 1989, estava exercer um direito, já caduco, pelo decurso do tempo legal para o efeito, o que conduz à absolvição do pedido executivo, tornando aquela ineficaz por falta de notificação atempada. (Vide als. e) e i) do n.º 1 do art.º 204 do CPPT.)

11.^a

Por outro lado, a liquidação adicional só poderá fazer-se até decorridos 4 anos contados da liquidação a corrigir, nos termos do parágrafo 3.º do art.º 111.º do CIMSISDD (nova redacção), prazo este que no caso dos autos também já tinha caducado, com as mesmas consequências.

12.^a

Na sentença sob recurso considera-se, também, não prescrita a dívida da obrigação tributária em causa, pelas razões intocadas para a caducidade da liquidação, porém sem razão.

13.^a

O prazo de prescrição da sisa inicialmente de 20 anos (por remissão do art.º 180.º para o 27.º do CPCI) passou para 10 por remissão para o 34.º do CPT, por efeito D. L. 114/94, sendo que o referido art.º 34.º do CPT foi revogado pelo art.º 2.º do D. L. 398/98, pelo

que aquele prazo foi reduzido para 8 anos, por remissão para o art.º 48.º da LGT. (D. L. 472/99 de 8/11)

14.^a

Deste modo, quando o recorrente, em 07/02/2000, foi citado para o pagamento da sisa, resultante de liquidação adicional, referente à compra efectuada em 1989 já se encontrava prescrita tal obrigação tributária, quer pelo decurso do prazo de 8 anos, quer mesmo pelo de 10, sendo certo que a primeira citação, por ser nula não produziu qualquer efeito.

15.^a

A prescrição da dívida exequenda é fundamento de oposição, nos termos da al. d) do n.º 1 do citado 204 do CPPT, conduzindo igualmente à absolvição do recorrente do pedido executivo.

16.^a

Ao decidir-se como se decidiu foram violados os arts 92.º, 111 3.º e 180.º do CIMSISDD, art.º 5.º n.ºs 1 e 5 do D. L. 398/98 de 28/12, arts. 45.º e 48 da LGT e alíneas e) e i) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT.

NESTES TERMOS DEVE SER CONCEDIDO PROVIMENTO AO PRESENTE RECURSO, REVOGANDO-SE A SENTENÇA RECORRIDA E, EM CONSEQUÊNCIA ABSOLVENDO-SE O RECORRENTE DO PEDIDO EXECUTIVO (...)

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.^{mo} Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não se funda, exclusivamente, em matéria de direito, não sendo este o tribunal competente para o apreciar. E conclui assim porque, “como logo se alcança da leitura da 2.^a conclusão das alegações, o Recorrente não se basta com o probatório estabelecido pelo M.^{mo} Juiz “a quo”.

1.4. Notificado, vem o recorrente dizer que “o Mui Digno Procurador tem toda a razão”, pelo que requer, desde já, a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo (TCA).

1.5. O processo tem os vistos dos Ex.^{ms} Adjuntos.

2. Vêm fixados os factos seguintes:

“a)

Contra o aqui oponente, em 13 de Novembro de 1998, foi instaurada a execução fiscal supra-identificada para cobrança da importância de esc. 1.255.080\$00 proveniente de sisa e esc. 52.935\$00 proveniente de imposto de selo - cfr. fls. 2 da execução apensa-

b)

Em 28/12/98 foi expedido aviso registado para pagamento endereçado ao executado aqui oponente - cfr. fls. 2 v. da execução apensa-

c)

Em 26/01/99 o executado e aqui oponente deduziu oposição onde invocava a nulidade da citação, a qual foi convalidada em incidente de nulidade e incorporada no processo executivo - cfr. 4 a 45-.

d)

Em consequência na execução foi ordenada a citação do executado aqui oponente, a qual se realizou por carta registada com aviso de recepção assinado este em 07/02/2000 - cfr. fls. 52 -.

e)

Em 08/03/2000 o oponente deduziu a presente oposição - cfr. fls. 2-.

f)

Foi expedida carta registada com aviso de recepção assinado este em 10/10/98 endereçada ao oponente na morada sita em Rua Prof Augusto Nobre 460; R/c Esq., 4150 Porto, da qual constava que ao prédio ali identificado havia sido atribuído o valor patrimonial de esc. 14.050.000\$00 e de que ficava notificado para no prazo de 30 dias solicitar guias para pagamento da quantia de esc. 1.255.080\$00 referente a sisa adicional e esc. 52.935\$00 de imposto de selo, reportados a uma aquisição efectuada em 1989 - cfr. fls. 39 e 39 v. e 41-.

g)

Dos dados do contribuinte perante a administração fiscal, em 23/03/2000 consta que a residência daquele é Rua Prof Augusto Nobre, n.º 460, R/c Dt.º, 4150 Porto - cfr. fls. 34 -".

3. Importa, face ao que se expôs no antecedente relatório (supra, pontos 1.3. e 1.4.), começar pela verificação da competência deste Tribunal para apreciar o recurso jurisdicional interposto pelo recorrente, competência que o Ex.^{mo} Procurador-Geral Adjunto nega, e que o próprio recorrente afirma, agora, radicar, antes, no TCA.

Na verdade, assim é.

Este Supremo Tribunal Administrativo só é competente para conhecer dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões de tribunais tributários de 1.ª instância se eles tiverem exclusivo fundamento em matéria de direito. Se em discussão estiver, também, matéria de facto, competente é, antes, o TCA. Vejam-se as disposições dos artigos 21.º n.º 4, 32.º, n.º 1, alínea b) e 41.º, n.º 1, alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF).

Ora, o recorrente demonstra, amplamente, nas alegações de recurso, como nas respectivas conclusões, não se concertar com o acervo factual apurado pelo Tribunal recorrido. Pretende que a decisão da causa deve assentar numa factualidade bem mais ampla do que a que pela instância foi estabelecida. Defende, desde logo, que "para além da matéria fáctica discriminada nas alíneas a) a g) da decisão recorrida convém acrescentar que a compra da fracção Autónoma que originou a liquidação adicional ocorreu em Julho de 1989, sendo que o recorrente só teve dela conhecimento com a citação para o processo executivo para pagamento coercivo do montante por ela apurado, em 06/01/99".

Como assim, o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, por isso sendo competente para o apreciar, em razão da hierarquia, não este Tribunal, mas o TCA.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, sendo competente a correspondente Secção do Tribunal Central Administrativo, para onde o processo será remetido, logo que transitado em julgado o presente acórdão, por assim ter sido antecipadamente requerido pelo recorrente.

Este suportará as custas, fixando-se a taxa de justiça em € 100,00 e a procuradoria em 50 %.

lisboa, 2 de Abril de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Assunto:

Contribuição industrial. Dedução de lucros retidos e reinvestidos. Artigo 44º do Código de Contribuição Industrial (redacção do DL n.º 437/86, de 31.12). Benefício fiscal decorrente de emissão acções (DL n.º 409/82, de 29.09, na redacção do DL n.º 182/85, de 27.05 e DL n.º 130/87, de 17.03). Participação de empresas.

Doutrina que dimana da decisão:

I — *O benefício fiscal previsto no art.º 44º do CCI, traduzido na dedução dos lucros retidos e reinvestidos, pode, em caso de participação de empresas, verificados que porventura se mostrem os demais e diversos requisitos legais, beneficiar ambas (participante e participada), se a tanto houverem de conduzir as conclusões a formular, já perante a factualidade fixada e assente.*

II — *Assim, vindo apurado que a participada reinvestiu a totalidade da participação no seu capital social efectuada mediante recurso às respectivas reservas pela participante e que, para além disso e das suas reservas próprias também efectuou reinvestimento de lucros retidos (reservas), nada obsta a que, ambas, na medida daqueles reinvestimentos, beneficiem do controvertido benefício fiscal.*

III — *De acordo com o disposto no art.º 2º do DL 409/82, na redacção que deu o DL n.º 182/85, de 27.05 e DL n.º 130/87 de 17.03, para efeitos do aí consagrado e concedido benefício fiscal, a data de emissão das acções para tanto relevante é a que, de acordo com os art.ºs 5º e 304º do Código Comercial, decorre da inscrição definitiva da sociedade no registo comercial ou depois da inscrição do acto de aumento do capital social naquele registo comercial.*

Recurso nº 26098. Recorrentes: Fazenda Pública e Banco Santander Portugal, anteriormente designado BCI Banco Comércio e Ind. S.A.; Recorridos: os mesmos; Relator: Exmo. Cons.º Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformados com a aliás douta sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Porto, 1º Juízo, 1ª Secção, que concedeu parcial provimento à impugnação deduzida pelo Banco Santander Portugal, S.A., nos autos convenientemente identificado, dela apresentaram recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Representante da Fazenda Publica e o Impugnante.

Apresentaram tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnando pela revogação do decidido, formularam, a final, as seguintes conclusões:

A Fazenda Pública:

1. *O benefício em matéria de dedução de lucros retidos e reinvestidos previsto no artigo 44º do Código da Contribuição Industrial não tem natureza cumulativa não podendo participante e participada usufruir do mesmo em simultaneidade.*

2. *Como a participação da participante no aumento de capital da participada tem de ser por esta reinvestida para dar direito de dedução àquela, é à participada que cabe disponibilizar à participante os elemento identificativos dos investimentos por si efectuados com base nos seus aumentos de capital para que a participante possa usufruir do benefício da dedução de lucros retidos e reinvestidos (DLRR) e ao declarados àquela para que os possa conhecer e utilizar fica a participada e aqui impugnante impedida de utilizar os mesmos reinvestimentos na dedução dos seus lucros retidos ou levados a reservas.*

3. *De outro modo, a participada e aqui impugnante declara que fez o reinvestimento por duas vezes, em seu nome e no da participante, o que a lei não permite.*

4. *A douta decisão recorrida violou 44º do Código da Contribuição Industrial, na redacção dada pelo Dec-Lei n.º 437/86, de 31/12.*

E a Impugnante Banco Santander Portugal, S.A., na parte em que lhe foi desfavorável a sindicada sentença,

A) *Tal como vem sendo considerado pela doutrina, e como surge, aliás, empregue pelo legislador, a palavra “acção” assume um triplice significado, tanto podendo ser usado para designar a fracção do capital social de cada accionista, o conjunto de direitos e deveres do accionista (posição de socialidade) cuja titulariedade advém ao accionista em virtude da aquisição de uma certa fracção do capital social, como ainda o título de crédito que incorpora aqueles direitos e deveres.*

B) *Como posições de socialidade, as acções resultantes de um aumento de capital social surgem com a celebração da respectiva escritura pública, a qual tem, nestas situações, carácter constitutivo;*

C) *Os artigos 2º Decreto-Lei n.º 409/82, de 29 de Setembro (na redacção conferida pelo Decreto-Lei n.º 182/85, de 27 de Maio) e 1º do Decreto-Lei n.º 130/87, de 17 de Março, ao aludirem a emissão de acções, como pressuposto da atribuição dos incentivos fiscais que encerram, querem reportar-se à mera criação das referidas posições de socialidade;*

D) *Só a emissão com este sentido, que não a emissão dos correspondentes títulos, interessa realmente para efeitos da realização do ob-*

jectivo primeiro dos referidos diplomas, qual seja, o de favorecer a transformação das poupanças provadas em aplicações empresariais;

E) *Também para efeitos do preenchimento da segunda das finalidades legais — o fomento do mercado bolsista — não é a emissão dos títulos que releva, mas outrossim a respectiva cotação, à data da dedução do benefício, em um caso, e no prazo prescrito pelo Decreto-Lei n.º 8/74, em outro;*

F) *A circunstância de o registo do aumento de capital e de a emissão dos novos títulos se ter verificado após 31 de Dezembro não prejudica o acesso aos benefícios fiscais em causa;*

G) *O que para estes releva é que a escritura pública do aumento de capital se tivesse realizado até aquela data, e que cumulativamente, se verificasse a cotação nos prazos acima referidos;*

H) *O que no caso vertente sucedeu;*

I) *Pelo que, ao decidir por forma diferente, viola a douta sentença recorrida o disposto nos artigos 2º Decreto-Lei n.º 409/82, de 29 de Setembro (redacção conferida pelo Decreto-Lei n.º 182/85, de 27 de Maio) e 1º do Decreto-Lei n.º 130/87, de 17 de Março, devendo por isso ser anulada.*

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois sucinto parecer opinando pela confirmação do julgado e consequente improcedência dos recursos.

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

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

a) *Relativamente ao exercício do ano de 1989 e à impugnante, pelos Serviços de Fiscalização Tributária foi elaborado Mapa de Apuramento Mod.DC-22, cuja cópia consta de folhas 168 a 170 a aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais do qual resultaram várias correcções à matéria colectável da impugnante.*

b) *Daquela mapa consta “Anexo aos benefícios fiscais: Quadro 0.72 linha 1 DLRR - 61.524.694\$00 que foram deduzidos em excesso com base na informação do relatório de CFI/DLRR, que se anexa, dando origem a uma correcção no montante de 94.433.255\$” - cfr. fls. 170-.*

c) *O relatório referido em b) consta de folhas 175 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais ali se referindo em síntese:*

“Relativamente à DLRR e tendo em conta o descrito no relatório de exercícios anteriores, o BCI teria direito a deduzir à matéria colectável a importância de 61.524.694\$00 conforme o descrito no anexo 4 deste relatório. Todavia, deduziu o montante de 155.957.949\$00, pelo que há lugar a uma liquidação, no valor de 94.433.255\$00, correcção a efectuar aquando da análise interna da Decl. M/22 deste exercício.”

d) *Do relatório referente ao ano de 1988, a folhas 307, consta “A correcção proposta diz respeito à participação que o Banco Português do Investimento efectuou no aumento do capital social do BCI do qual passou a deter mais de 10%. Uma vez que pelo mesmo investimento só uma entidade poderá beneficiar (...) o BCI só poderia usufruir deste incentivo até à data em que se verificaram os aumentos de capital, e após esse aumento beneficiaria o participante (no caso o BPI)”.*

e) *Em 1988 o valor das reservas a investir da impugnante era de esc.408.640.674\$00 - cfr. fls. 62 -.*

f) *Do mapa de apuramento referido em a) consta ainda que: “Quando 073 linha 3 BENEFÍCIO PREVISTO NO DL 409/82. O registo das acções resultantes do aumento de capital ocorreu em Janeiro de 1988*

e o benefício só é válido para as empresas que procedem ao aumento de capital social até 31.12.87 dado que nos termos do n.º 6 do art.º 304.º do CSC os títulos provisórios ou definitivos não podem ser emitidos ou negociados antes da inscrição definitiva do contrato de sociedade ou do acto do aumento de capital no registo comercial Linha 5 Q 13 Benefício não enquadrável no Dlei 2/88 de 26/1 dado não se Ter dado cumprimento ao disposto n.º 6 do art.º 304.º do CSC, pelos motivos expostos anteriormente”. - cfr. fls. 170-.

g) Por escritura de 21 de Dezembro de 1987 o impugnante procedeu ao aumento de capital de três mil e quinhentos milhões de escudos para cinco mil e trezentos milhões de escudos, cuja subscrição naquela data já se havia realizado tendo-se esgotado a emissão das acções, tudo conforme documentos de folhas 73 a 76 o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

h) A Bolsa de Valores de Lisboa admitiu a cotação daquelas 1800 acções a partir de 16 de Maio de 1988 - cfr. fls. 90 -.

i) A Administração em 1/6/94 procedeu à liquidação à impugnante do IRC referente a 1989 no valor de esc. 421.302.430\$00 - cfr. 152-.

j) A impugnante foi notificada por carta registada expedida em 8/8/94 para proceder ao pagamento daquela importância em 30 dias - cfr. fls. 159 -.

k) Em 5/12/94 a impugnante deduziu a presente impugnação - cfr. fls.2.

Com base na apontada factualidade e perante as duas questões jurídicas que entendeu dever dirimir, em sede de composição do litígio subjacente à impugnação judicial da liquidação adicional de IRC do ano de 1989, no montante total de 421.302.430\$00, que lhe cumpria, a saber,

a) se a Impugnante podia beneficiar de dedução de lucros retidos e reinvestidos - DLRR - ao abrigo do disposto no art.º 44º do CCI;
b) e se as acções a que se refere o reclamado benefício fiscal previsto nos DL n.º 409/82 e DL n.º 130/87, podem ser consideradas emitidas até 3/12/87,

Houve por bem julgar aquela impugnação judicial procedente no que respeito dizia à primeira das questões enunciadas e impropriedade relativamente à segunda.

Para tanto e quanto à primeira questão — *saber se a Impugnante podia levar a DLRR o montante dos investimentos realizados na parte em que excedesse o valor da participação no seu capital social pelo BPI, na medida em que, esta parte, foi por este sujeito passivo, também contabilizada em sede de DLRR,*

Mediante adequada convocação do texto legal invocado e aplicável (art.º 44º do CCI na redacção que lhe deu o DL n.º 437/86, de 31.12) e conveniente remissão para o escopo da lei, de que o preâmbulo deste último diploma dava inequívoca nota, já na sequência de propósito anterior e que apontava no sentido de o DLRR visar o fomento do autofinanciamento das empresas com recurso ao reinvestimento das reservas, considerou-se que com este último se perseguiu

“... *alargar e consequentemente fomentar o autofinanciamento, das empresas por outras empresas, permitindo esse seja feito através de aumentos de capital social destas, através da participação de umas nas outras, com o consequente reinvestimento deste na empresa participada.*”

“*Pretende-se assim, que a riqueza gerada pelas empresas seja canalizada para investimentos na actividade empresarial de forma a promover o crescimento do tecido empresarial e consequente evolução deste sector*

de modo a que mais” riqueza “seja criada com tudo o que esta acarreta de aumento de produtividade, postos de trabalho e crescimento económico do país.”

E acolhendo da doutrina (José António Sarmiento e Gonçalves da Silva) a definição/conceito de *reservas como um resultado investido ou acumulado ou o excedente do activo líquido sobre a soma do capital nominal e dos resultados ainda não distribuídos,*

Mais considerando, agora de forma decisiva e adiante decisória, que nada na lei (letra e espírito) apontava no sentido da *impossibilidade de ambas as sociedades, participante e participada usufruírem do benefício fiscal,*

Uma vez que, ao contrário, o controvertido e eventual benefício fiscal, por ambas as empresas, melhor viabilizaria a concretização do propósito legal ou espírito da lei, pois que este era antes o de *canalizar o esforço destas para o investimento,*

E assim seria desde que, para tanto e de acordo com o espírito do sistema, que o valor investido apenas poderá dar origem a um único benefício,

Pois o investimento ou é feito com recurso às reservas existentes ou com recurso ao valor entrado com o aumento de capital.

E que, como no caso dos autos, “... *quando a sociedade participada possui reservas e o montante investido não cobre o valor das reservas desta e do aumento do capital em que a participante teve intervenção.*”

É àquela, a sociedade participada, que cumpre decidir e esclarecer com base em que valores é que o investimento é feito, isto é, se com recurso aos valores entrados com o aumento de capital, se com recurso às suas reservas.

Circunstância/informação que, por não oportuna e previamente recolhida nem consequentemente invocada em sede de fundamentação da impugnada liquidação adicional, já que se apurava antes “... *que a impugnante (não) tenha (tinha) utilizado em sede de DLRR um valor superior àquele que as suas reservas lhe permitiam.*”

Demandava antes fosse de concluir pela ilegitimidade da correcção efectuada pela Administração Fiscal e consequente ilegalidade da subsequente e aqui impugnada liquidação adicional.

É contra o assim decidido e nos termos das transcritas conclusões que se surge a Recorrente Fazenda Pública, sufragando, para tanto, em síntese e fundamentalmente, entendimento de que o convocado preceito do CCI (o citado artigo 44º na redacção que lhe deu o DL n.º 437/86, de 31.12) não dá guarida à reconhecida como possível aplicação benefício fiscal ali consagrado - dedução dos lucros retidos e reinvestidos (DLRR) — em casos, como o dos autos, pela empresa participada e pela participante,

Quando esta participante investe naquela os lucros retidos ou levados a reservas em forma de participação em aumento de capital social desta (a participada — empresa nacional), nela passando a deter ou detendo já no mínimo 10% do capital social e tal participação seja na totalidade reinvestida pela participada, nos demais termos e condições estatuídas no invocado preceito legal.

Ora, como emerge do relato que antecede e flui com exuberância dos presentes autos de recurso jurisdicional, é seguro e certo, que com ele, a Fazenda Pública não controverte ou syndica o impugnado julgado em sede da factualidade fixada e assente, antes focalizando a sua discordância com o julgado no apontado segmento decisório na alegada violação do disposto no referido preceito legal (art.º 44º

do CCI - redacção do DL n.º 437/86, de 31.12), para o qual reclama interpretação que consagre antes a perseguição não aplicação do questionado benefício fiscal a ambas as empresas.

Não lhe assiste porém qualquer razão.

E se é seguro e certo, tal como, aliás reiteradamente, vêm afirmando quer a doutrina, quer a jurisprudência, ser “. . . vedado o recurso à analogia no que concerne a normas relativas à incidência dos impostos, em que se incluem as respeitantes a benefícios fiscais . . .” (cfr. acórdão deste STA e Secção de Contencioso Tributário de 17.05.2000, processo n.º 24.873),

Seguro e certo é também que, como ali não deixou de ser evidenciado também, que a “. . . proibição da aplicação analógica . . . não se estende à sua interpretação extensiva, pois nela não se está a fazer aplicação das normas a situações não reguladas, mas sim apenas a estender o teor literal daquelas a todas as situações que estariam na previsão do legislador ao emití-las.”

Já que “. . . Está-se perante uma interpretação extensiva quando a solução para uma determinada hipótese não está contida no texto da lei, mas é abrangida pelo seu espírito . . .”

Estar-se-á no domínio da interpretação extensiva sempre que a solução que pretende retirar de determinada norma, poderia ser dela retirada a partir dela mesma, sem se entrar em linha de conta com com situações paralelas . . .”

Ora, no controvertido ponto e tal como bem proficientemente se deixou demonstrado na sindicada sentença, de que, para o efeito, se deixaram transcritos os excertos mais interessantes, já perante a não impugnada factualidade material estabelecida e atento o teor da convocada e aplicável norma (art.º 44º do CCI na redacção que lhe deu o DL n.º 437/86), para se concluir como o fez o M.mo Juiz recorrido não só não era caso de recorrer à analogia, como nem sequer se impunha operar qualquer interpretação extensiva daquele comando legal.

Na verdade, o entendimento acolhido, traduzido na faculdade previsão legal - de eventualmente poderem usufruir do consagrado benefício fiscal - dedução dos lucros retidos e reinvestidos (DLRR) - as duas empresas que, em casos de investimento daqueles lucros pela participante na participada, sob a forma de participação em aumento de capital social, verificados que porventura estivessem os demais requisitos legais que a lei consagra,

E este e aqueles concorrerem, em sede da materialidade de facto estabelecida e assente, com outros também retidos e reinvestidos pela participada, nos apontados pressupostos legais,

Nada obstava a que ambas viessem a usufruir do controvertido benefício fiscal, pois que para tanto apontam, por um lado, antes e bem claramente, o texto da própria lei e, por outro, se necessário fosse a ele recorrer, em sede interpretativa, o espírito desta, pois, como atentamente se sublinhou na impugnada decisão judicial, mediante apelo ao sempre útil e tantas vezes decisivo propósito ou escopo legal enunciado no preâmbulo do respectivo diploma que consagrou, estabelecendo, a nova redacção ao questionado preceito do CCI,

O que se pretendia era, com efeito, *canalizar a riqueza gerada para novos investimentos de forma a promover o crescimento do tecido empresarial e a consequente evolução do sector de modo a que a mais riqueza corresponda aumento de produtividade, postos de trabalho e crescimento económico do país.*

Ora, apurado que vinha, e não controvertido com o presente recurso jurisdicional, que ambas as empresas efectuaram reinvestimentos dos lucros retidos, a participante, a título de *participação no capital social da participada* (cfr. segunda parte do citado preceito) e demais condições legais; e esta, a participada, aqui Impugnante e Recorrida, a título de reinvestimento na própria empresa (cfr. primeira parte do mesmo normativo), com recurso, além do mais, às *reservas que possuía antes do aumento do capital social* decorrente daquela participação,

Tanto mais que se apurou e consignou que *“Não decorre da fundamentação que a impugnante tenha utilizado em sede de DLRR um valor superior àquele que as suas reservas lhe permitiam.”*

“Outra não poderia ser a decisão de direito que não fosse a decretada procedência da impugnação judicial, já que a questionada liquidação adicional enfermava do apontado vício de violação de lei, na medida em que as razões invocadas para operar a correcção que determinou aquela liquidação não se verificavam existir nem se verificava o subjacente erro de interpretação e aplicação do direito (art.º 44º do CCI redacção do DL n.º 437/86).

Improcede, assim, o recurso jurisdicional da Fazenda Pública.

Curemos agora do mérito do recurso jurisdicional da Impugnante na parte em que lhe foi desfavorável a sentença do TT do Porto.

Neste segmento decisório o M.mo Juiz recorrido, considerando que as acções emitidas pela Impugnante não poderiam ser consideradas como tal antes de se efectuar o registo definitivo do aumento de capital que consubstanciavam, o que só se verificou ocorrer em Janeiro de 1988, julgou, no ponto, inverificado, desde logo, o requisito temporal previsto no invocado DL n.º 409/82, na redacção que lhe deu o DL n.º 182/85, emissão de acções até 31 de Dezembro de 1987, assim denegando o também reclamado benefício fiscal aí previsto - “ . . . dedução no lucro tributável da contribuição industrial, depois de consideradas as deduções legais aplicáveis, a importância correspondente aos respectivos dividendos colocados à disposição dos accionistas . . . “.

E assim porque, aduzira-se, em sede de fundamentação do decidido, que, visando, na verdade, os invocados diplomas legais, *“ estimular e incrementar o mercado de acções . . . é precisamente por essa razão que somos forçados a concluir que a expressão “emissão de acções” foi (ali) empregue no sentido literal.”*;

Já que, de harmonia com o estatuído pelos convocados artigos 5º e 304º do Código das Sociedades Comerciais e porque no domínio do direito comercial o registo tem natureza constitutiva (art.º 5º), *as acções emitidas pela Recorrente só podem considerar-se como tal e assim relevar efeito útil, em sede do reclamado benefício fiscal que aqueles diplomas concedem, depois de submetidas ao competente registo.*

É contra o assim decidido que, neste ponto e nos termos das alegações produzidas, se insurge a Impugnante, de acordo com as conclusões que, sintetizando aquelas, se deixaram transcritas antes.

Não lhe assiste, porém, também qualquer razão, já que neste segmento decisório não merece igualmente qualquer reparo ou censura a sindicada sentença.

Vindo, como vinha, fixado, em sede de probatório assente, por não controvertido, que as acções correspondentes ao aumento de capital social celebrado por escritura pública de 21.12.1987 [alínea g)] só lograram registo em Janeiro de 1988 [alínea f)] e só mais tarde,

em 16 de Maio de 1988, foram admitidas à cotação da Bolsa de Valores de Lisboa,

E tendo presente o teor de todo o invocado normativo do Código das Sociedades Comerciais (art.º 304º - **Títulos provisórios e emissão de títulos definitivos**) e especialmente o convocado n.º 6, onde, expressamente, se consagra que **“Os títulos provisórios ou definitivos não podem ser emitidos ou negociados antes da inscrição definitiva do contrato de sociedade ou do acto de aumento de capital no registo comercial.”**,

Não se vislumbra como possa, com consistência mínima e mesmo reduzida probabilidade de ganho de causa, perseguir-se entendimento que, porventura viabilizando a atribuição/concessão do reclamado benefício fiscal (DL n.º 409/82, de 29.09, na redacção do DL 182/85, de 27.05 e DL 130/87, de 17.03), mas desprezando ostensivamente a factualidade apurada e o teor do transcrito preceito do Código das Sociedades Comerciais,

Sustenta, como o faz a Impugnante e ora Recorrente, que para o controvertido efeito - benefício fiscal - a emissão de acções a que aqueles diplomas legais fazem referência é a reportada à *mera criação de posições de socialidade* (conclusões A, B e C), uma vez que este entendimento é o que, em seu entender, *interessa para favorecer a transformação das poupanças em aplicações empresariais* (conclusão D) e *preenche a outra finalidade legal - o fomento do mercado bolsista, pois, para este efeito, o que releva não é a emissão dos títulos, mas outrossim a respectiva cotação. . .*” (conclusão E).

Na verdade e se o sufragado entendimento parece poder compaginar-se bem com a invocada criação de posições de socialidade em sede de recolha e favorecimento de poupanças em aplicações empresariais, pois que se está ainda, neste momento, no domínio das relações intersubjectivas - sociedade / accionista -,

Já assim não pode entender-se quando, como no ajuizado caso dos autos, se está antes perante invocação da qualidade daquelas para dela fazer emergir, perseguindo, específicos efeitos jurídicos, traduzidos no reconhecimento daquela qualidade jurídica e deste fazer decorrer o reclamado e controvertido benefício fiscal, quer dizer, efeitos jurídico-fiscais relevantes.

Para tanto, no ponto e para os ditos efeitos, mais do que a eventual tutela jurídica da posição do accionista relativamente à sociedade, importa antes, já perante os inultrapassáveis interesses de segurança e certeza que as leis recomendam se verifiquem em todo o comércio jurídico, designada e especialmente naquele que se desenvolve no mercado dos valores mobiliários,

Importa antes, dizíamos, pois só a tanto dá guarida o convocado preceito da lei, seja aquela qualidade (quer reportada a títulos provisórios, quer a títulos definitivos) aferida apenas em função e depois da inscrição definitiva do contrato de sociedade no registo comercial ou, como aqui, depois da inscrição do acto de aumento de capital no registo comercial.

Pois, se antes disso, não podem ser emitidos nem comercializados os respectivos títulos, não poderão também, antes daquele registo, ser considerados e valer para o dito efeito, tal como o definem os artigos 2º do DL n.º 409/82, na redacção que lhe deu o DL n.º 182/85, e 1º do DL n.º 130/87 que, para tanto, estabelecem como data limite da emissão daquelas acções o dia 31 de Dezembro de 1987.

Prazo ou data que, como vem de relatar-se e resulta adquirido e assente em sede de facto, não se verificava ocorrer no ajuizado caso.

Não mereça, pois, repete-se, qualquer reparo ou censura a sentença que assim também entendeu e julgou.

Termos em que acordam os Juízes deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento a ambos os recursos jurisdicionais, assim confirmando a sindicada sentença.

Custas neste Supremo Tribunal pela Impugnante e aqui também Recorrente, na medida em que decaiu, fixando-se a procuradoria respectiva em 50%, pois que delas - custas - está ainda isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 2 de Abril de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 2 de Abril de 2003.

Assunto:

Custas. Isenção (art.º 3º n.º 1 al. a) do Regulamento das Custas nos Processos Tributários e art.º 2º do Código das Custas Judiciais). Instituto de Emprego e Formação Profissional. DL 437/78, de 28 de Dezembro.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos termos do disposto nos art.º 3º n.º 1 al. a) do RCPT e art.º 2º n.º 1 al. a) do CCJudiciais (DL n.º 224-A/96, de 26 de Novembro) o Estado, incluindo os seus serviços ou organismos, ainda que personalizados e sem prejuízo do disposto em lei especial, está isento de custas.

II — O Instituto de Emprego e Formação Profissional que integra, de acordo com o respectivo estatuto - cfr. DL n.º 274/85, de 12 de Julho (art. 1º e 28º) - organismo de direito público da administração indirecta do Estado, na dependência/tutela do Ministério do Emprego e da Segurança Social, beneficia por isso da apontada isenção tributária, pois cabe na ampla noção de Estado que aqueles preceitos do RCPT e CCJ consagram.

Recurso n.º 26 502 em que são recorrentes Caixa Geral de Depósitos, S. A, e Instituto do Emprego e Formação Profissional e recorrida Fazenda Pública. Relator o Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformados com o despacho do M.mo Juiz do TT de 1ª Instância de Aveiro que lhes indeferiu liminarmente as reclamações de créditos que, por apenso, entenderam deduzir nos autos de execução fiscal n.º 160101.6 de 1985, da 1ª Repartição de Ovar, instaurada contra

Adão Alves Vieira e Maria Dulce Alves Vieira, dele interpuseram recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, os reclamantes Caixa Geral de Depósitos e Instituto de Emprego e Formação Profissional.

Apresentaram tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional e formularam, a final, as pertinentes conclusões, a saber, a Caixa Geral de Depósitos:

1ª — *Como resulta da reclamação deduzida pela ora recorrente CGD, os créditos que esta reclamou não excederam quer os montantes garantidos pela inscrição registral hipotecária que serve de suporte aos mesmos, quer e quanto aos juros, o limite temporal de 3 anos, previsto no Art. 693º do Cód. Civil.*

2ª — *Assim sendo, torna-se evidente existir manifesta contradição entre os fundamentos de facto que suportaram a referida decisão e o conteúdo dispositivo desta, verificando-se assim manifesta oposição com aqueles, razão pela qual, não poderia o Meritíssimo Juiz a quo ter decidido pelo indeferimento liminar nos termos em que foi proferido e muito menos, a consequente condenação em custas.*

3ª — *A douta sentença ora recorrida encontra-se viciada de nulidade, prevista no Art.º 668º, n.º1, alínea c) do Cód. Proc. Civil, aplicável ex vi do Art.º 334º do Cód. Proc. Tributário.*

4ª — *Deve, portanto, a mesma ser revogada, quer na parte em que indeferiu liminarmente o crédito da CGD, quer quanto à consequente condenação em custas.*

E o Instituto de Emprego e Formação Profissional;

1ª — *A reclamação do crédito do IEFP foi tempestiva.*

2ª — *O crédito reclamado provém directa e claramente do subsídio atribuído pelo IEFP aos ora executados.*

3ª — *O crédito do IEFP goza de garantias especiais, nomeadamente de privilégio imobiliário sobre os bens móveis do devedor, tal como se prevê no art.º 7º do Dec-Lei nº 437/78, de 28 de Dezembro.*

4ª — *Garantias especiais estas, que jurisprudencialmente se tem entendido beneficiarem tais créditos de garantia real.*

Vem também interposto, admitido e instruído recurso jurisdicional do despacho do M.mo Juiz de fls. 70 que, com fundamento no não pagamento da multa liquidada nos termos do art.º 145º do CPC (cfr. despacho de fls. 65) considerou sem efeito o requerimento que o Recorrente IEFP apresentara em juízo e que consta de fls. 58, onde requeria a aclaração do despacho inicial de indeferimento liminar na parte em que o condenava nas custas do incidente, nele tendo formulado as seguintes conclusões:

1. *Nos termos do art.º 145º, n.º 6 do C.P.C. a única cominação prevista para o não pagamento da multa a que o ora recorrente foi condenado é a perda do direito de não praticar o acto.*

2. *O ora recorrente beneficia do regime de isenções fiscais previstos na lei e do pagamento de custas, de acordo com o disposto no art.º 28º do Estatuto anexo ao Dec-Lei n.º 247/85, de 12 de Julho, e na alínea a) do n.º 1 do art.º 3.º do Código das Custas Judiciais.*

3. *O ora reclamante é um organismo de direito público, integrado na Administração indirecta do Estado, sob tutela do Ministério do Emprego e da Segurança Social, nos termos dos art.ºs 1.º e 2.º, n.º 2, do seu Estatuto, aprovado pelo Decreto-Lei 247/85, de 12 de Julho.*

4. *É, assim, o ora reclamante, parte integrante do Estado, pelo que está isento do pagamento de custas, atento o disposto na alínea a) do n.º1 do art.º 3 do Código das Custas Judiciais.*

5. *Deve ao ora recorrente ser reconhecida a referida isenção de que beneficia do pagamento de custas.*

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois mui douto parecer opinando:

a. *pela procedência do recurso da Caixa Geral de Depósitos, devendo declarar-se a requerida nulidade da sindicada decisão, já que é, em seu entender, patente a invocada contradição entre os fundamentos e a decisão recorrida,*

b. *pela improcedência do recurso do IEFP, quer por o reclamado crédito não integrar os créditos referidos no invocado art.º 7º do DL n.º 437/78, de 28.12, quer por, sendo dois os fundamentos de direito do sindicado indeferimento liminar, o Recorrente se ter limitado a questionar um deles (art.º 684º n.º 4 do CPC); e*

c. *pela procedência do recurso interposto da decisão de fls. 70, uma vez que, sustenta, o Recorrente é um organismo de direito público integrado na administração indirecta do Estado e, como tal, isento de custas nos termos do disposto no art.º 2º n.º 1 al. a) do CCI.*

Tomados os vistos legais cumpre decidir.

Vejamos então.

Do recurso da Caixa Geral de Depósitos

A sindicada decisão ao indeferir liminarmente a reclamação apresentada na parte em que excede o total de 23.375.853\$00 (montante máximo garantido pela hipoteca) e, no que respeita aos juros, na parte em que excede o limite temporal de 3 anos, com a consequente condenação em custas, desconsiderou, em absoluto, todo o articulado da respectiva petição - cfr. fls. 2 e 3 do apenso próprio, que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos legais-, mostrando-se, assim e tal como vem alegado, em clara contradição com os elementos de facto que a suportam, circunstância que, por si só, sem necessidade de outros ou melhores considerandos e quanto a este segmento decisório, demanda a requerida nulidade da impugnada decisão, nos termos do disposto no art.º 668º n.º 1 al. c) do CPC, aplicável *ex vi* do art.º 2 al. f) do CPT.

Com efeito e tal como atentamente evidencia o Ex.mo Magistrado do Ministério Público no seu douto parecer os créditos que a Caixa Geral de Depósitos reclamou, tal como resulta da petição “ ... não ultrapassam quer os montantes garantidos pela inscrição registral hipotecária que lhes serve de suporte, bem como, quanto aos juros, o limite temporal de três anos, previsto no art.º 693º do CC. ”.

Assim, quanto ao presente recurso jurisdicional e relativamente ao controvertido ponto do sindicado despacho liminar, acordam os Juizes desta secção do Supremo Tribunal Administrativo em conceder-lhe provimento e, em consequência, verificada que se mostra a arguida nulidade, revogar o sindicado segmento decisório do impugnado despacho para, quanto à Recorrente Caixa Geral de Depósitos, ser substituído por outro que verifique, reconheça e gradue os reclamados créditos, tal como vinha requerido, se a tanto outra que não a invocada razão não obstar.

Do recurso jurisdicional do Instituto de Emprego e Formação Profissional.

Como emerge do relato que antecede, neste segmento decisório e quanto a este Recorrente, o M.mo Juiz *a quo* considerou, para indeferir a reclamação de créditos apresentada — cfr. fls. 19 a 21 do respectivo apenso —, por um lado, que o crédito reclamado, *emer-*

gente de indemnização em que foram condenados os executados, não integrava os créditos a que se refere o invocado art.º 7º do DL n.º 437/78, de 28.12, que a créditos resultantes de apoios financeiros concedidos respeita, e, por outro, por haver entendido que o respectivo crédito estar já a ser coercivamente cobrado na execução de que estes autos são apensos.

Ora, no caso, e tal como atentamente evidencia também o Ilustre Procurador Geral Adjunto no seu esclarecido parecer e ao contrário do sustentado pelo aqui Recorrente IEF, seguro é que o crédito reclamado (decorrente de indemnização por perdas e danos a pagar ao Estado através do IEF em *consequência de condenação criminal imposta* aos executados) não pode considerar-se abrangido pelo estatuído no DL 437/78, de 28.12., pois, tal como se anotara já na sindicada sentença “a indemnização em causa excede, clara e largamente, a obrigação de restituir o subsídio e tem natureza diversa.”

Acrescendo ainda e a demandar a improcedência deste recurso a apontada e efectivamente verificada circunstância de o Instituto aqui Recorrente não ter atacado o outro fundamento da impugnada decisão.

Esta, como se deixou relatado, estribou-se ainda e também no não controvertido ou impugnado fundamento decisório traduzido na apontada circunstância de o respectivo crédito e acrescido estar já a ser coercivamente cobrado em execução de que o presente processo é apenso, o que efectivamente se verifica ocorrer.

E daí que, com o Ministério Público e nos termos do disposto no art.º 684º n.º 4 do CPC, se possa afirmar que, quanto a este ponto, se formou caso julgado, caso julgado que sempre demandaria a manutenção/confirmação do sentido do decidido, ainda que porventura procedesse, e não procede, como se deixou aliás referido, a argumentação desenvolvida acerca daquele outro fundamento da decisão (no mesmo sentido veja-se, entre outros, o acórdão de 21.10.1998, processo n.º 22.853).

Mas já lhe assistirá, porém, razão no que concerne à imposta e impugnada condenação em custas.

O Instituto Recorrente é, na verdade e tal como emerge do respectivo Estatuto (DL n.º 274/85, de 12 de Julho — cfr. artigos 1º e 28º), organismo de direito público que integra a administração indirecta do Estado, está na dependência/tutela do Ministério do Emprego e da Segurança Social e, para efeito de custas e sua isenção — cfr. art.º 3º, n.º 1 al. a) do RCPT e art.º 2º n.º 1 al. a) do CCJudiciais —, integra o conceito/noção de *Estado* que este último preceito e diploma consagram.

Assim, estaria não só isento das custas em que foi condenado pelo sindicado despacho de indeferimento liminar, como ainda das que lhe foram impostas pelo despacho subsequente.

Pelo exposto, acordam os Juizes deste Supremo Tribunal em julgar procedente o recurso da Caixa Geral de Depósitos e, quanto a ela, revogar o impugnado despacho de indeferimento liminar para ser substituído por outro que não seja de indeferimento pela apontada e improcedente razão e, quanto ao recurso do IEF, confirmando embora aquela decisão liminar, revogá-lo apenas quanto à imposta condenação em custas, mais revogando também e consequentemente

o despacho subsequente, o de fls. 70, que ao Recorrente impôs condenação em custas pelo incidente.

Lisboa, 2 de Abril de 2003. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 9 de Abril de 2003.

Assunto:

Recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo versando matéria de facto. Erro de julgamento.

Doutrina que dimana da decisão:

Incorre em erro de julgamento o acórdão do Tribunal Central Administrativo que, em recurso jurisdicional interposto de sentença da 1ª instância, afirma que “as partes não questionaram a factualidade dada por provada”, abstendo-se, por isso, de reapreciar o modo como essa factualidade foi fixada, quando a verdade é que a recorrente discutia, nas alegações e conclusões do recurso, os factos, pretendendo que o Tribunal recorrido errara ao proceder ao respectivo julgamento.

Recurso n.º 26/03. Recorrente: J. Tavares da Costa & Filhos, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Baeta de Queiroz.

1.1. **J. TAVARES DA COSTA & FILHOS, S. A.**, com sede em Cruz da Mata, Mangualde, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que confirmou a sentença do Mmº. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu julgando parcialmente improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1992.

Formula as seguintes conclusões:

«1.º

As alegações, ao processo n.º 5994/00 - 2.ª Secção do Tribunal Central Administrativo, questionam, efectivamente, a *matéria factual dada como provada em sede de Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu*.

2.º

Os factos constantes do probatório da sentença recorrida, dada como provada nesta Secção do T.C.A. é, em outro recurso (*versando a mesma matéria e os mesmos pressupostos*), julgado em sentido contrário.

3.º

Este recurso n.º 5991/01 contém “*prova evidente*” que, por parte da recorrente, existiu contestação à *matéria factual dada como provada*.

4.º

Se alguma dúvida ainda existisse, este acórdão é portador do elemento necessário que a dissipa.

5.º

É portanto, neste mesmo Tribunal e Secção, que se encontra “*prova*da” (em processo de recurso jurisdicional similar - só diferente no ano fiscal) que, a recorrente, questionou, desde sempre, a decisão recorrida, imputando, entre outros: - ERRO DE JULGAMENTO À MATÉRIA DE FACTO - .

6.º

Assim, quando a decisão do acórdão, com base no art.º 713.º, n.º 5 do C.P.C., tira conclusão apoiado no pressuposto de que: - *a impugnante não contestou a materialidade dada como provada, o Tribunal dá igualmente como provados todos os factos constantes do probatório*. . . - está prejudicada.

7.º

Os elementos concretos dos autos e o acórdão n.º 5991/01, de 06/06/02, assim o confirmam.

Termos em que se solicita a revogação da sentença recorrida e em sua substituição se julgue procedente a impugnação e paralelamente se anule o acto tributário de liquidação de IRC, do exercício de 1992, face à manifesta ilegitimidade “*por recurso a métodos indiciários nos termos da al. d), do n.º 1, do art.º 51.º do Código do IRC*” e, por consequência, os respectivos juros compensatórios. Ao mesmo tempo, seja processado, à recorrente, os correspondentes juros indemnizatórios”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, pela procedência das 1.ª e 6.ª das conclusões das respectivas alegações, pois o Tribunal recorrido deixou de se pronunciar sobre as questões que lhe haviam sido colocadas nas então conclusões 5.ª e 6.ª da também então recorrente.

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

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

“1.º

Em consequência de uma acção de fiscalização levada a efeito à escrita/contabilidade da impugnante efectuada por funcionário afecto ao SPIT da DDF de Viseu foi alterada a matéria colectável do ano de 1992 por recurso a métodos indiciários - cfr. relatório de folhas 39 a 158 junto ao processo n.º 92/97.

2.º

Dá-se por reproduzido o teor do referido relatório.

3.º

Daquela decisão apresentou a impugnante reclamação para a Comissão de revisão nos termos do artigo 84 do CPT - cfr. folhas 37/38.

4.º

A comissão de revisão em 07 11 1996 deliberou por maioria com o voto do vogal da FP e do presidente da comissão o indeferimento da reclamação - acta de folhas 31 do processo 92/07

5.º

Como vogal da Fazenda interveio o Sr. José Alcides Bento - cfr. folhas 31.

6.º

O Sr. José Alcides foi o coordenador do agente que procedeu à fiscalização apondo no final do relatório um visto - cfr. .folhas 61.

7.º

O Sr. José Alcides Bento testemunhou as declarações prestadas pelo Eng.º António Tavares Costa na qualidade de sócio gerente ao tempo a que se reporta a fiscalização e administrador da impugnante ao tempo das declarações - folhas 70.

8.º

Para apuramento das omissões à escrita de vendas ou prestações de serviços foram consideradas todas as entradas a crédito que não fossem transferências interbancos ou reformas de letras claramente justificadas.

9.º

Aos proveitos apurados foram abatidos custos estimados proporcionais aos documentados e declarados - cfr. folhas 49 e 50 do relatório.

10.º

As entradas que a seguir se discriminam não correspondem a proveitos omitidos por corresponderem a operações de carácter meramente financeiro conforme resulta da prova pericial:

Banco Nacional Ultramarino:

1) 04/09 Cheque das contas da sociedade da escrita da sociedade para suprir dificuldade pontual e com regresso posterior no valor de esc. 1 079 896\$00

2) 31/12 Juros e não depósitos 14 922\$0

Banco Fonsecas & Burnay

1) 27 04 Transferência do BNU 200 000\$00

2) 01 01 Foi transferido numa conta pessoal do Sr. João Tavares da Costa por lapso do banco e por isso logo nos dias seguintes foi regularizada a conta 1 975 000\$00.

Banco Comércio e Indústria

1) 22 01 Transferência da sociedade para esta conta com retorno posterior 818 486\$00”.

3.1. Estamos perante a impugnação judicial de um acto de liquidação de IRC e juros compensatórios efectuada à recorrente na sequência de exame à sua escrita.

Tal impugnação só parcialmente procedeu na 1.ª instância, pelo que a impugnante recorreu para o TCA. Aí produziu alegações, aliás, amplas, invocando vários fundamentos hábeis para, em seu entender, conduzir à insubsistência da sentença recorrida. Entre eles, o erro de julgamento sobre a factualidade, porquanto “as quatro contas bancárias são estranhas à firma, movimentadas por pessoas individuais, com personalidade jurídica distinta da sociedade”; e defendeu que “A PROVA sociedade”; e defendeu que “A PROVA TESTEMUNHAL deve ser considerada nos autos”, parecendo evidente que visava, mediante a consideração da prova testemunhal, a seu ver, não atendida pelo Tribunal de 1.ª instância, obter uma base factual diferente da que vinha estabelecida. Tanto mais que na sentença recorrida se escrevera que a aludida prova testemunhal “é por si insuficiente, desacompanhada de outros meios de prova”, para “demonstrar que algumas entradas nada tinham a ver com proveitos

omitidos, mas com situações estranhas à vida da sociedade”. Vejam-se as conclusões 5ª e 6ª formuladas perante o TCA (os destaques constam do original).

De resto, já este Supremo Tribunal Administrativo, a quem o recurso da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância fora inicialmente dirigido, considerara, perante as conclusões 5ª e 19ª da recorrente, que esta questionava o julgamento feito sobre os factos da causa, por isso que se julgou incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso.

3.2. Não obstante, o TCA acordou em que “as partes não questionaram a factualidade dada como provada” na sentença então recorrida, adiante repetindo que “a impugnante não contestou a materialidade dada como provada”. E, assim, também ele mesmo os teve como provados, abstendo-se de proceder a um exame crítico dos elementos de prova disponíveis no processo e de fixar a factualidade pertinente, confirmando, nessa base, igualmente, a decisão de direito.

Ora, face ao exposto no antecedente ponto 3.1., já se vê que o TCA incorreu em erro de julgamento, ao julgar que não vinha questionada a factualidade apurada na 1ª instância, abstendo-se, por tal razão, de julgar, ele mesmo, os factos, tal como se lhe impunha, por força do modo como a recorrente balizara o âmbito e objecto do recurso jurisdicional.

Procedem, pois, as primeira e sexta conclusões formuladas pela recorrente, tal como aponta o Exmº. Procurador-Geral Adjunto, por isso se impondo a revogação do acórdão recorrido.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar o aresto impugnado, para ser substituído por outro que aprecie o erro de julgamento sobre os factos pela recorrente apontado à decisão da 1ª instância.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Abril de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 9 de Abril de 2003.

Assunto:

Recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo versando matéria de facto. Nulidade por omissão de pronúncia. Erro de julgamento.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Não incorre em nulidade por omissão de pronúncia o acórdão do Tribunal Central Administrativo que, em recurso jurisdicional interposto de sentença da 1ª instância, em que o recorrente questionava o modo como fora julgada a matéria de facto, procede a um exame crítico das provas, apurando um elenco factual que se não afasta do eleito pela 1ª instância.*

2 — *O Supremo Tribunal Administrativo, nos processos inicialmente julgados por um tribunal tributário de 1ª instância, não sindicá matéria de facto, pelo que não lhe cabe censurar o julgamento nessa matéria feito pelo Tribunal Central Administrativo.*

Recurso n.º 35/03. Recorrente: ONARA - Comércio de Têxteis Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. Baeta Queiroz.

1.1. **ONARA - COMÉRCIO DE TÊXTEIS, LDA.**, com sede na Senhora da Hora, Matosinhos, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que confirmou a sentença do Mmº. Juiz da 2ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a qual julgara improcedente a impugnação da liquidação de contribuição industrial relativa ao exercício do ano de 1988 por si deduzida.

Formula as seguintes conclusões:

«a)

O acórdão recorrido não valorou a matéria de facto alegada na Petição Inicial, aderindo à tese da decisão de primeira instância, nesta parte.

b)

Ficou provado e decorre do relatório que a firma “Carlos & Soares, Lda” tinha, ao tempo, existência legal.

c)

Foi alegado que tinha um local determinado onde operava, pessoal, equipamentos, e era a única fornecedora de *blaisers* para a Recorrente, até 1990, matéria que não foi apreciada.

d)

Foi igualmente alegado que cerca de 50% dos *blaisers* que foram facturados pela dita Carlos & Soares, Lda, à Recorrente, foram incorporados em conjuntos - com saias e calças - e como tal facturados pela Recorrente, razão pela qual não foram vendidos isoladamente, matéria que o Tribunal não acolheu.

e)

Igualmente ficou articulado e em parte provado que era corrente o procedimento adoptado quanto ao pagamento diferido, por meio de letra aceite, do IVA, o que era justificado pela boa gestão dos recursos financeiros da Recorrente.

f)

O douto acórdão recorrido deveria ter ordenado que o Tribunal *a quo* valorasse a matéria de facto articulada no requerimento inicial e bem assim os depoimentos das testemunhas que sobre ele versou,

g)

Ao concordar em não se atender a tais factos e prova, o Tribunal de Recurso fez uso censurável do disposto no art. 655º do C.P.C.

ex vi art. 2º e 142º do C.P.T. e ficou ferido o acórdão de nulidade ao ignorar questões que tinha obrigação de apreciar, art. 668º nº 1 d) do C.P.C, sendo que cremos mesmo tratar-se de uma nulidade secundária, nos termos do artigo 201º, 1, do CPC, aplicável ex vi artigo 2º, e), do CPPT.

Deve assim o duto acórdão recorrido ser substituído por outro que determine a repetição da inquirição das testemunhas para apreciação da matéria de facto que foi alegada, muito para além daquela que é atendida na decisão (. . .)».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, “vistas as regras do artº 21º nº 4 do ETAF”, e sendo que “o artº 655º do CPC nada tem a ver com o tribunal *“a quo”*”.

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

2. A matéria de facto vem assim fixada:

“1.

A impugnane, no ano de 1988, era contribuinte do Grupo A da Contribuição Industrial, pelo exercício da actividade principal de comercialização por grosso de peças de vestuário (calças, casacos, *blazers*. . .), destinadas ao mercado interno.

Porque não possuía produção própria, a impugnante adquiria a matéria-prima e acessórios no mercado interno e recorria ao exterior, em regime de subcontratação, para confeccionar os vários tipos de peças, sendo os acabamentos da sua responsabilidade.

2.

No dia 29.6.1989, a impugnante apresentou a declaração mod. 2, referente ao exercício de 1988, apurando a matéria colectável de 4.601.720\$00, em consequência do que autoliquidou a quantia de 1.241.905\$00.

3.

Com base em relatório prestado pelos serviços de fiscalização, inserido no trabalho de investigação de combate à fraude e evasão fiscal, foi determinada a realização de exame à escrita da impugnante, exercícios de 1987 e 1988, tendo, além do mais, verificado o técnico interveniente que, apresentando os movimentos de exploração margens brutas sobre as vendas indicadores significativamente mais baixos que os previstos para empresas desde sector de actividade, existia facturação emitida pela sociedade Carlos & Soares, Lda., quase na totalidade subcontratos, no valor de 38.017.200\$00, que representava cerca de 50% dos custos apresentados para o ano de 1988.

4.

Neste aspecto, o técnico examinador procedeu à quantificação de “blazers” que tal firma facturou à impugnante, no ano de 1988, concretamente, 11.408 peças, apurando, em contrapartida, que esta, no mesmo ano, apenas declarou vendas de tal peça de vestuário pelo valor de 4.952.

5.

Por outro lado, ao arrepio do procedimento habitual adoptado para com a generalidade dos seus fornecedores de pagar por cheque o

valor global das facturas, a impugnante, relativamente à identificada Carlos & Soares, Lda., pagava, na maioria das vezes, o I. V. A. por cheque ou letra aceite, enquanto o valor facturado era pago em outro momento, com indicação no competente recibo do número da factura e montante pago, excepto I.V.A.

6.

Na conta corrente da sociedade Carlos & Soares, Lda. foi, no final do ano, verificado o saldo de 26.813.295\$00, representado cerca de 40% do total geral da conta de fornecedores, montante não justificado face ao volume dos serviços adquiridos.

7.

No decurso de fiscalização exercida sobre esta sociedade, concluíram os agentes fiscalizadores que, além do mais, a mesma não laborava desde 1986, não tinha instalações fabris, inexistia património, equipamento, pessoal e outros meios de produção.

8.

A partir dos elementos recolhidos no decurso do exame à escrita da impugnante, com referência ao exercício de 1988, foi decidido corrigir o resultado fiscal (4.601.720\$00) declarado por esta na competente declaração mod. 2, para o montante de 42.618.920\$00, sendo o total de correcções de 38.017.200\$00.

9.

Por força da correcção indicada em 8., procederam os serviços competentes à liquidação adicional correspondente, apurando-se, em dívida, os montantes de 13.306.020\$00 de contribuição industrial, 1.330.602\$00 de derrama e 9.970.547\$00 de juros compensatórios.

10.

Por ofício de 3.6.1992, a impugnante foi notificada para, no prazo de 15 dias, pagar as aludidas importâncias, o que não fez, eventualmente, pelo que se procedeu ao respectivo débito, tendo o termo do prazo de pagamento ocorrido no dia 31.7.92.

11.

Em 30.6.92, a impugnante dirigiu uma exposição ao Sr. Director dos SFTP, na sequência da qual foram reverificados os elementos anteriormente apurados, determinando-se a correcção do lucro tributável de 42.618.920\$00 para 34.082.342\$00, com a inerente anulação da importância de 5.525.420\$00, sendo 2.987.802\$00 de contribuição, 298.780\$00 de derrama e 2.238.838\$00 de juros compensatórios.

a)

A ora recorrente para pagamento da liquidação que impugnou efectuou dois pagamentos, um de 11.350.040\$00 em 31/12/1992 e outro de 5.525.420\$00 em 01/02/1993.

b)

Por despacho de 14/01/1993 do Sr. Chefe da Repartição de Finanças do Concelho de Matosinhos, cuja cópia consta de fls. 107 a 108 vº

e cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido foram declarados amnistiados juros compensatórios a que respeita a presente impugnação em montante não apurado (o despacho não especifica o montante dos juros)”.

3. A leitura das alegações do recurso e respectivas conclusões patenteia que toda a discordância da recorrente com a decisão recorrida se funda em matéria de facto.

Logo nos artigos 4º e 5º das alegações a recorrente o evidencia: imediatamente depois de dizer que “não é da matéria de facto que o presente recurso vai versar, já que terá de se confinar à matéria de direito”, continua: “Ora apreciando os factos articulados no requerimento inicial (...) temos que, parte da matéria que mais interessa aos autos, ficou de fora da apreciação do Tribunal” (sublinhado nosso). E prossigue procurando demonstrar o que acaba de afirmar: o erro de julgamento sobre os factos, ou a omissão de julgamento sobre eles.

Para concluir, já na síntese das alegações, que o TCA não valorou factos alegados na petição inicial, não apreciou factos alegados, não acolheu outros factos igualmente alegados, e errou ao não mandar à 1ª instância que “valorasse a matéria de facto articulada no requerimento inicial e bem assim os depoimentos das testemunhas que sobre ele versou”. “Ao concordar em não se atender a tais factos e prova, o Tribunal de Recurso [TCA] fez uso censurável do disposto no art. 655º do C.P.C. *ex vi* art. 2º e 142º do C.P.T. e ficou ferido o acórdão de nulidade ao ignorar questões que tinha obrigação de apreciar, art. 668º nº 1 d) do C.P.C (...)”.

Ora, é certo que, ao recorrer para o TCA, a recorrente se insurgiu contra o modo como a 1.ª instância havia julgado a causa em sede de matéria de facto, pedindo que se valorassem os depoimentos das testemunhas e se atendessem a vários factos alegados, em seu entender demonstrados.

Mas o TCA, ainda que tenha alterado a factualidade estabelecida em 1.ª instância, acrescentando-lhe duas novas alíneas, disse, sobre o modo como vinham fixados os factos, que “não merece reparo, atento que o depoimento das testemunhas inquiridas não tem força suficiente, só por si, para demonstrar o exercício de actividade da firma Carlos Soares no ano de 1988, sendo que o relatório dos serviços de fiscalização, apesar de contraditado pelos depoimentos, não é verdadeiramente posto em causa nem suscitada a sua falsidade”.

Ou seja, o TCA não se eximiu a apreciar, como lhe era pedido e lhe competia, o modo como a decisão então recorrida estabelecera a matéria de facto, emitindo ele mesmo um juízo sobre os elementos de prova disponíveis, para concluir pela adequação do acervo factual apurado pelo Tribunal ao tempo recorrido, sem embargo de lhe ter aditado mais alguns factos que entendeu relevantes para a decisão da causa.

O TCA usou, deste modo, em momento adequado e de modo, agora, insindicável, dos poderes que lhe confere o artigo 655º nº 1 do Código de Processo Civil: apreciou livremente as provas, decidindo segundo a sua convicção acerca de cada facto.

E pronunciou-se, do mesmo passo, sobre o fundamento do recurso jurisdicional que lhe era dado a conhecer, reapreciando o modo como vinha estabelecida a factualidade, concluindo pela improcedência de tal fundamento, pois não achou mácula no decidido pela instância inferior - salvo quanto aos factos que entendeu aditar.

Com efeito, não vale a observação da recorrente, quando diz (artigo 5º das alegações de recurso) que “parte da matéria que mais interessa nos autos, ficou de fora da apreciação do Tribunal”, que ignorou “a matéria de facto articulada e a prova sobre eles produzida”, deixando de apreciar “questões que tinha obrigação de apreciar” (artigo 43 da mesma peça).

A matéria de facto invocada na petição foi, no seu todo, apreciada: o que aconteceu foi que só parte dela foi considerada provada. Que assim é, evidencia-o o modo como a 1ª instância culminou o capítulo dedicado aos factos, aí consignando que, além dos que acabava de enunciar, outros nenhuns se haviam apurado. Juízo que, depois, o TCA confirmou.

Não houve, pois, omissão de pronúncia por parte do Tribunal recorrido, o qual, agindo como tribunal de recurso, apreciou os fundamentos propostos pela então e também ora recorrente, reapreciando a prova e emitindo o seu juízo sobre quais os factos que resultavam provados e os que ficaram por provar. Decidindo, por último, o recurso em conformidade.

Este Supremo Tribunal Administrativo, porque o processo foi julgado, em primeiro grau, por um tribunal tributário de 1ª instância, não conhece senão de matéria de direito, por força do disposto no artigo 21.º n.º 4 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais. Não lhe cabe, pois, substituir o juízo que as instâncias formularam sobre os factos da causa pelo seu próprio juízo.

E não reconhecendo, pelas expostas razões, que o TCA tenha deixado de apreciar questão que se lhe impusesse considerar, incorrendo em nulidade, não procede nenhuma das conclusões das alegações do recurso.

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

Custas a cargo da recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 9 Abril de 2002. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 9 de Abril de 2003.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Insurgindo-se a recorrente nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1ª instância para o STA contra o julgamento de facto operado pelo tribunal a quo, não verso o mesmo recurso exclusivamente matéria de facto, por isso que falece à Secção de Contencioso Tributário do mesmo Supremo competência hierárquica para o seu conhecimento, cuja assiste à Secção homónima do TCA.

Recurso n.º 40/03-30, Recorrente: Sofia & Cardoso, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

SOFIA & CARDOSO, Lda, com sede na Rua Augusto Lessa, 720-724, R/C, Porto, inconformada com a sentença do 1.º Juízo do TT de 1.ª Instância do Porto que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidações de IVA dos anos de 1990 a 1992, vem até nós, rematando a atinente alegação com as seguintes conclusões:

A) A sentença sob recurso é nula por omissão de pronúncia, porquanto não decidiu, em matéria de facto, se o IVA considerado indevidamente deduzido tem correspondência com o constante das facturas cujos duplicados foram verificados pelo funcionário fiscalizador e se encontravam cronologicamente arquivados.

B) Na medida em que a não pronúncia sobre os factos referenciados na conclusão anterior se tenha fundado na inexistência no processo de elementos habilitadores da decisão, é nula a decisão de não proceder à inquirição da testemunha arrolada e não ordenar a requerida prestação de informação pela fiscalização tributária sobre esse mesmo facto.

C) O art.º 44º do CIVA não contende com o direito à dedução ou o seu exercício (que relevam da obrigação de imposto), mas, tão-só, com as obrigações acessórias de natureza contabilística ou escritural, cujo incumprimento determina, tão-só, a aplicação de sanções, mas não a exclusão do direito à dedução do IVA suportado.

D) As condições para o direito à dedução são unicamente as estabelecidas positivamente nos (arts.) 19.º e 20.º e, negativamente, no artigo 21.º do CIVA.

E) Quer o direito comunitário, quer o art.º 19º, 2, do CIVA, não são impeditivos da comprovação do IVA deduzido e das condições do direito à dedução através de duplicados das facturas, em caso de impossibilidade de apresentação dos respectivos originais.

F) Estando comprovada, através da informação prestada pelo funcionário fiscalizador, a apresentação dos duplicados das facturas de compra, sem que se tenha questionado que o IVA deduzido tem correspondência com o constante das mesmas facturas, tem de ter-se por verificado o requisito formal estabelecido no art.º 19º, 2, do CIVA.

G) A sentença, ao não ter como provado esse requisito formal, interpretou erradamente e violou o preceituado no art.º 19º, 2, do CIVA.

Não houve contra-alegação.

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

Levado ao conhecimento das partes, na íntegra, o douto parecer do Ministério Público, nenhuma se pronunciou sobre ele.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

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

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão - artigos 3º da LPTA, 16º do CPPT e 101º e segs. do CPC.

A instância desenhou o seguinte quadro factual:

1 — A impugnante foi objecto de fiscalização tributária, a qual abrangeu os exercícios de 1990, 1991 e 1992;

2 — Tal sociedade não apresentou aos agentes da fiscalização os livros selados “Diário, Razão e Balanço”;

3 — Apenas exibiu os duplicados dos documentos de compras referentes aos anos de 1990 a 1992;

4 — Em face desta matéria e dada a não apresentação dos livros obrigatórios com o registo dos movimentos justificativos do IVA dedutível, a fiscalização entendeu não ser possível, através da contabilidade, o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, nos termos do art.º 44º, n.º1, do CIVA, e procedeu a correções técnicas, tendo considerado como indevidamente deduzido nos períodos compreendidos entre 90-06 T e 92-12 T.

Contra o julgamento de facto espelhado supra se insurge a Rct. logo na primeira conclusão — “a sentença ... não decidiu, em matéria de facto, se o IVA considerado indevidamente deduzido tem correspondência com o constante das facturas cujos duplicados foram verificados pelo funcionário fiscalizador e se encontravam cronologicamente arquivados.”

Na seguinte conclusão, reprova “a decisão de não proceder à inquirição da testemunha arrolada e não ordenar a requerida prestação de informação pela fiscalização tributária sobre esse mesmo facto.”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 120 e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 9 de Abril de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Fonseca Limo* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 9 de Abril de 2003.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica. Alteração posterior das conclusões.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1.ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2.ª Secção).

II — Para efeitos de determinação da competência do Tribunal é irrelevante que o recorrente venha depois alterar ou desistir da matéria de facto integrante das alegações.

Recurso n.º 85/03-30. Recorrente: FIXANCO - Com. de Equipamento Perf. Ancoragem. Recorrido: Ministério Público. Relator: Exmo. Cons.º Dr. Vítor Meira.

“Fixanco - Comércio de Equipamentos de Perfuração e Ancoragem, Lda.”, tendo sido condenada numa coima por não ter apresentado com a declaração periódica de IVA a quantia correspondente à prestação tributária, recorreu para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, tendo tal recurso sido julgado improcedente. Inconformado com tal decisão recorreu então para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, tendo formulado as seguintes conclusões:

A. Deve considerar-se extinto por efeito da prescrição o presente procedimento contra-ordenacional e a arguida absolvida da coima e custas.

B. A decisão administrativa de aplicação de coima (que se convola em acusação quando seja judicialmente impugnada) é nula, importando inexoravelmente a absolvição da arguida.

C. Sem prescindir, a Arguida não praticou qualquer facto ilícito e punível, subsumível a disposição penal: na data da autuação, não existiam quaisquer pressupostos de facto e de direito para tal autuação.

D. Após prolação do duto acórdão deste STA relativo à (in)suficiência de fundamentação da determinação da medida da coima, viu-se o Meritíssimo Juiz *a quo* na necessidade de proferir nova decisão, mas nesse momento já não dispunha de todos os elementos necessários para uma apreciação do mérito da decisão, que permitissem uma decisão conscienciosa e fundamentada no sentido da condenação da Arguida.

E. O Tribunal *a quo* não procedeu a qualquer averiguação da situação factual concreta, particularmente ao nível da culpa.

F. O Tribunal *a quo* considerou provados meras conclusões contraditórias e considerou como factos provados meras conclusões ou juízos de valor para além do mais manifestamente contrárias à lei (v.g. facto n.º 6 de fls. 106).

G. Ao considerar provado que a arguida já cometeu outras infracções ao disposto no regime do pagamento do IVA (facto que não é verdadeiro), a decisão administrativa, e também a decisão judicial recorrida é ilegal e inconstitucional, porque esquece o princípio do *in dubio pro reo*, e não identifica as alegadas outras infracções.

H. A Arguida tem sido absolvida em todos os processos de contra-ordenação que lhe foram movidos, inexistindo decisão invocável para efeitos de reincidência.

I. O “facto” inscrito em 8 de fls. 106 é uma mera conclusão valorativa e jurídica e um juízo de valor desprovido de fundamentação fáctica.

É jurisprudência uniforme que nas decisões sobre matéria de facto não pode nem deve integrar-se matéria conclusiva nem matéria de direito.

J. A culpa não se presume, e nem a sua ausência depende de prova neste sentido, sob pena de violação (mais uma vez) do princípio *in dubio pro reo*: não poderia o Meritíssimo Juiz *a quo* decidir senão da forma que, ilegal e inconstitucionalmente, decide a fls. 107.

K. A culpa deve ser demonstrada, através da prova de factos que a consubstanciem, prova essa que incumbe à acusação, sendo certo que na acusação (decisão administrativa) vem imputada à arguida a prática de contra-ordenação a título de negligência.

L. A decisão recorrida é nula por carecer de fundamentação e por violar o princípio *in dubio pro reo*, nulidade e inconstitucionalidade essas que se invocam para todos os efeitos legais e que traduzem questões de direito que ao presente Tribunal cabe apreciar, nos termos previstos no art. 75º, n.º 1, do DL 433/82.

M. Revela-se manifestamente atentatória da boa fé a condenação da arguida pelos factos a que se refere o presente procedimento, quando um dos principais causadores da situação factual de que a arguida vem acusada foi o próprio Estado.

N. Dado o quadro factual descrito na petição de recurso, que aqui se considera integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, não estão reunidas quaisquer condições objectivas ou subjectivas para aplicação da uma coima à arguida recorrente,

O. Impondo-se a sua absolvição, por a decisão recorrida se traduzir numa directa violação do disposto nos artigos:

40º, n.º 1 e 26º, n.º 1 do CIVA; 19º e 29º do RJIFNA; 32º, n.º 2 da CRP; 15º e 75º do CP

A decisão recorrida carece de fundamentação, o que se invoca para todos os efeitos legais, designadamente para os efeitos previstos nos artigos 133º, n.º 1, 1.ª parte e 134º do Código do Procedimento Administrativo, 379º, 118º, 122º, 123º e 4º do CPP.

Pelo Ministério Público foi apresentada resposta às alegações, manifestando concordância com a sentença recorrida, tendo formulado as seguintes conclusões:

1 - A notificação à arguida da decisão administrativa que lhe aplicou a coima interrompeu o prazo de prescrição de 5 anos fixado pelo artigo 35º do CPT. De igual modo, ainda não decorreu até agora o prazo normal de prescrição acrescido de metade, ou seja, sete anos e meio, que acarretaria sempre a prescrição do procedimento contra-ordenacional, por força do disposto no artigo 28º, n.º 3, do Decreto-Lei 433/82, na redacção actual (artigo 3º, al. b), do RGIT).

Assim sendo, é óbvio que o procedimento contra-ordenacional não se mostra extinto, por decurso do prazo prescricional.

2 - A questão da eventual nulidade da decisão administrativa de aplicação da coima é caso resolvido, atento o dispositivo do douto acórdão do STA, constante de fls. 95 e segs. dos autos;

3 - As relações económico-financeiras entre a arguida e outras empresas ou as alegadas dificuldades económicas da arguida não configuram uma situação de inexigibilidade que exclua, isente ou atenua a culpa.

4 - A existência de prejuízo para a Fazenda Pública, no caso da não entrega, no prazo legal, do imposto devido, nos Cofres do Estado, concretiza-se com a prática da infracção fiscal e decorre do facto de o Estado não poder fruir e dispor do respectivo montante. Assim,

o não pagamento tempestivo do imposto importa sempre um prejuízo para o Estado, independentemente do carácter meramente compensador dos juros.

5 - O pagamento do imposto em falta antes de ser lavrado o auto de notícia releva apenas para efeitos de decisão a preferir no processo por crime fiscal, mas não no que à contra-ordenação respeita.

6 - Nos casos em que se prevêm tipos legais de infracção cometida com dolo e com negligência preenchidos pela mesma materialidade, a descrição factual terá implícita uma afirmação da existência de culpa, que, na falta de referência explícita ao dolo, se deverá entender ser a negligência, como forma mínima de imputação subjectiva de uma conduta a uma actuação.

7 - O despacho que ordenou a notificação da arguida e do Ministério Público, nos termos e para efeitos do disposto no artigo 64º, n.º 2, do DL 433/82, de 27 de Outubro, não mereceu qualquer oposição pelo que transitou em julgado. Assim sendo, não pode agora vir invocar-se a nulidade da decisão só porque a arguida foi, entretanto, condenada.

8 - A fundamentação constante da douta sentença de fls. 105 a 110 é suficientemente elucidativa das razões que levaram a decidir como se decidiu, razão por que não enferma da alegada nulidade.

9 - Tendo ficado provado que o termo do prazo legal em que a respectiva entrega ao credor tributário devia efectuar-se ocorreu no dia 20.02.97 e que a arguida entregou parte da prestação deduzida para além desse prazo, ou seja, em 07.03.97 e, conseqüentemente, antes de sobre esse termo ter decorrido o período de 90 dias, incorreu na prática de uma contra-ordenação, pelo que bem andou o Mº Juiz em lhe aplicar a coima de Esc. 200 000\$00.

Tendo o Relator suscitado a possibilidade da incompetência em razão da hierarquia para conhecer do recurso, notificando para o efeito a recorrente para se pronunciar se o desejasse, veio ela requerer que se considerasse não escrita a conclusão H) e rectificar a redacção da conclusão G).

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido de que se declarasse hierarquicamente incompetente este Supremo Tribunal Administrativo, não relevando a rectificação, conforme jurisprudência que cita.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 - No dia 18/5/1997, na Direcção de Serviços de Cobrança do I.V.A., quando se encontrava no exercício das suas funções, um funcionário da Administração Fiscal, verificou pessoal e directamente que a firma "Horizonte Internacional - Comércio de Equipamentos de Perfuração e Ancoragem, L.da.", com sede em Lisboa, e área de competência deste Tribunal, enquadrada em I.V.A. no regime normal com periodicidade mensal, não efectuou o pagamento total do imposto sobre o valor acrescentado, previamente liquidado nos termos da lei, relativamente ao mês de Dezembro de 1996, faltando solver o montante de Esc.720.021\$00 (setecentos e vinte mil e vinte e um escudos), tudo conforme auto de notícia de fls.2 e 3, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido;

2 - O auto de notícia mencionado no n.º.1 deu origem ao presente processo de contra-ordenação fiscal, cuja parte administrativa correu seus termos na R. F. do 9º. Bairro Fiscal de Lisboa;

3-No âmbito da qual o arguido foi notificado nos termos e para os efeitos do artº. 199, do C. P. Tributário, tendo produzido defesa na qual informa que já efectuou o pagamento da prestação tributária que originou o presente processo (cfr.fl.s.7 dos autos) ;

4 - Em 5/12/2000, por despacho do Director Distrital de Finanças de Lisboa, exarada a fls. 11 e 12 dos autos e que se dá aqui por integralmente reproduzido, foi aplicada coima ao arguido no montante de Esc.200.000\$00, decisão que lhe foi comunicada em 28/12/2000 (cfr.fl.s.14 e 15 dos autos);

5 - Em 9/1/2001, deu entrada na R. F. do 9º. Bairro Fiscal de Lisboa o recurso da decisão de aplicação de coimas interposto pelo arguido (cfr.fl.s.16 e seg. dos autos);

6 - Da conduta do arguido resultou efectivo prejuízo para a Fazenda Nacional (expresso no montante de imposto liquidado e não entregue nos cofres do Estado no tempo e lugar devidos - Esc.720.021\$00);

7 - Consta dos autos que o arguido cometeu outras infracções ao disposto no regime de pagamento do I.V.A. (cfr. quadro 2, da informação anexa ao auto de notícia e junta a fls.3);

8 - O arguido agiu animado de vontade livre e consciente, sabendo que a sua conduta (não entrega nos cofres do Estado do imposto sobre o valor acrescentado previamente liquidado nos termos da lei), porque ilícita e punível, lhe estava legalmente vedada;

9 - Em 7/3/1997, o arguido efectuou o pagamento do montante da prestação tributária identificado no nº. 1 (cfr. documentos juntos a fls. 46 e 47 dos autos; informação exarada a fls. 8 dos autos).

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

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

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente que não é verdadeiro o que consta da sentença de que já tenha cometido outras infracções ao disposto no regime do pagamento do IVA (alínea G) e que foi absolvida em todos os processos de contra-ordenação que lhe foram movidos (alínea H). Tais afirmações contrariam o ponto 7 do probatório que refere constar dos autos que o arguido cometeu outras infracções ao disposto no regime de pagamento do IVA. Tal divergência factual terá de levar à conclusão de que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito. É certo que a recorrente veio requerer que se desse como não escrita uma das alíneas em causa e que se alterasse a redacção dada à outra. Todavia tal pedido não pode ter a virtualidade de atribuir ao Tribunal a competência que não tinha. Como se referiu no acórdão 1621 de 21 de Janeiro de 2003 deste Supremo Tribunal Administrativo “É irrelevante a desistência expressa do recorrente da alegação de tal facto, por isso que, nos termos do artigo 684º, 3, do C.P.C., o objecto do recurso jurisdicional é fixado pelas conclusões da alegação de recurso e sendo que, segundo o artigo 8º, 1 do ETAF (analogicamente aplicável à

interposição de recursos jurisdicionais), a competência fixa-se no momento em que a causa se propõe, sendo irrelevantes as modificações de facto que ocorram posteriormente”.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando em € 100 a taxa de justiça.

Lisboa, 9 de Abril de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 9 de Abril de 2003.

Assunto:

Graduação de créditos; quantia exequenda; juros de mora.

Doutrina que dimana da decisão:

A graduação da quantia exequenda, no lugar que lhe couber, engloba, desde logo, a dívida e respectivos juros de mora, quando constem do título, não havendo que fazer referência expressa a estes.

Recurso nº 130/03. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Construmelres - Sociedade de Construções, Lda Relator: Exmº Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

A Fazenda Pública, inconformada com a sentença, a fls. 20 e seguintes, do Mº Juiz do T. T. de 1ª Instância do Porto, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

“As dívidas provenientes de juros de mora gozam dos mesmos privilégios que por lei sejam atribuídos às dívidas sobre que recaíam - cfr. artº 8º do D. L. 73/99, de 16 de Março.

Já por força do art. 10º do D.L. 49168, de 05/08/1969, as dívidas provenientes de juros de mora gozavam dos mesmos privilégios que por lei fossem atribuídos às dívidas sobre que recaíam.

Para reforçar tal ideia o art. 40º da LGT refere mesmo que no caso de o montante a pagar ser inferior ao devido, o pagamento é sucessivamente imputado pela seguinte ordem:

- a) juros de mora;
- b) outros encargos legais;
- c) dívida tributária, incluindo juros compensatórios;
- d) coimas.

Devem pois os juros de mora respeitantes aos créditos exequendos ser graduados nos termos atrás referidos.

Na douta sentença são violados o art. 10º do D. L. 49168, de 05/08/1969, agora vertido no art. 8º do D. L. nº 73/99, de 16 de Março, o nº 4 do artº 40º da L.G.T. .

O Mº Juiz sustentou a decisão recorrida.

O Exm^o Magistrado do M^o P^o, junto deste S.T.A., foi de parecer que a sentença recorrida padece de omissão de pronúncia quanto aos juros de mora dos créditos exequendos.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida graduou os créditos verificados pela seguinte forma:

- em primeiro lugar, os créditos reclamados pela RFP, e julgados verificados, relativos a contribuição autárquica e juros de mora.
- em segundo lugar, o crédito reclamado pela RFP relativo a IRC e juros de mora.
- em terceiro lugar, a quantia exequenda.
- em quarto lugar, o crédito reclamado pelo CRSS.

A questão a decidir é a de saber se, relativamente ao crédito graduado em 3^o lugar, ou seja, o relativo à quantia exequenda, a sentença omitiu pronúncia quanto a juros de mora.

Da certidão de dívida, que constitui fls. 2 do apenso, resulta que a quantia exequenda é constituída pela dívida do IVA, no montante de 3 529 655\$00, sobre a qual "incidirão juros de mora, contados desde o dia seguinte ao termo do prazo de cobrança voluntária até à data do pagamento, nos termos do art. 44^o da Lei Geral Tributária e 86^o do Código do Procedimento e do Processo Tributário".

Significa isto que a quantia exequenda é constituída pela dívida do IVA, acrescida de juros de mora, a contar nos termos indicados.

Assim, quando a sentença recorrida gradua em 3^o lugar a quantia exequenda, tudo se passa como se graduasse a dívida do IVA e respectivos juros de mora.

Daí que não faça sentido, ao contrário do que pretende a F. P., a expressa referência a juros de mora.

E, porque a quantia exequenda já os engloba, forçoso é reconhecer que a sua não consideração expressa não constitui omissão de pronúncia quanto a eles, o que equivale a dizer não ser nula a peça recorrida.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Sem custas.

Lisboa, 9 de Abril de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 9 de Abril de 2003.

Recurso n^o 190/02. Recorrente: Hélder António Fonseca de Sá; Recorrida: Caixa Geral de Depósitos, S. A.; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro António Pimpão.

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

1. Hélder António Fonseca de Sá, recorrente nos autos acima identificados, vem, na sequência da notificação do acórdão, de fls. 249 e seguintes, nos termos e para os efeitos do disposto no art. 669.^o,

1, a) do C.P.C. requerer o esclarecimento e aclaração do mesmo, o que faz com os fundamentos seguintes:

As questões trazidas perante o tribunal parecem ter sido claramente enunciadas - diz-se no último parágrafo da pág. 3 do acórdão aclarando que:

"...Segundo o recorrente a decisão em apreciação deixa de pronunciar-se sobre questões que devia apreciar... e, por outro lado, porque ao declarar-se totalmente incompetente, esgota-se o poder jurisdicional sobre a matéria trazida a juízo...". redundando a decisão material em verdadeiro excesso de pronúncia.

2. Assim, existe, de facto, a invocação de, a um lado, omissão de pronúncia na parte em que a sentença recorrida omite todos os esclarecimentos, que se entendem devidos, no tocante à incompetência invocada;

3. E, a outro lado, um outro vício, este de excesso de pronúncia, na medida em que, ao entender que é incompetente, se esgota o respectivo poder jurisdicional, não cabendo opinar sobre as questões daquela forma rejeitadas.

4. Ora, admite-se no acórdão aclarando que "...existe tal nulidade (de omissão de pronúncia) quando a sentença deixe de pronunciar-se sobre questão de direito ou de facto que deva apreciar, já que tem o juízo o dever de resolver todas as questões que sejam submetidas à sua apreciação, nos termos do art. 660^o do CPCivil".

5. Porém, acrescenta a lei a esta regra uma excepção não menos importante: a de que se exceptuam de apreciação as questões que não devem ou não podem ser alvo de apreciação aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras - art. 660^o, 2, do C.P.C.

6. Ora, se a sentença recorrida se declarou incompetente - e, segundo o acórdão do STA, bem, atendendo ao disposto nos arts. 237, 2, do C.P.T. e 151^o do C.P.P.T.,

7. Motivo pelo qual liminarmente indeferiu a petição do recorrente,

8. Por maioria de razão se será forçado a admitir que há omissão de pronúncia porque não esclareceu o ora recorrente dos diversos vícios que formalmente afectariam tal petição - tipo de incompetência, se relativa, se absoluta, etc.,

9. Pois que tal pronúncia (quanto à questão formal) constitui matéria de conhecimento oficioso, e, por, tal facto, é imperiosa a pronúncia completa e devidamente fundamentada - art. 660, 2, *in fine*.

10. Por outro lado, ser-se-á forçado, igualmente, a concluir que se verifica excesso de pronúncia quanto à parte decisória que incide sobre os fundamentos materiais de tal pretensão,

11. Porquanto, pela solução dada à questão formal da incompetência sai tal apreciação material prejudicada, porque inadmissível - arts. 493^o e 494^o do C.P.C.

12. Assim, e em face da lei, requer a aclaração do acórdão, esclarecendo, nomeadamente:

13. Se a falta de pronúncia adicional e complementar quanto ao vício formal de que se entende padecer a decisão de 1^a instância - incompetência do Tribunal em face do disposto nos arts. 237^o, 2, do C.P.T. e 151^o do C.P.P.T. - constitui ou não omissão de pronúncia em face do disposto no art. 660^o, 2, 2.^a parte do C.P.C.;

14. Se a pronúncia adicional sobre os fundamentos materiais que sustentaram a petição inicial é, ou não, excessiva, considerando que se esgotou o poder jurisdicional após a declaração de incompetência, sendo certo que tal declaração prejudica a apreciação das questões

materiais que tenham sido trazidas a Juízo, nos termos do disposto, entre outros, no art. 660 °, 2, 1.ª parte, do C.P.C.

15. Por não resultar clara a diferenciação no tratamento dos dois vícios sustentados pela via recursiva perante o STA, requer, assim, se dignem receber e admitir, por legal e tempestivo, o presente requerimento, mais rogando se dignem aclarar e esclarecer o alcance do acórdão no sentido supra-referido.

O EMMP entende que deve ser indeferido o requerido pois que o que se decidiu na instância foi indeferir liminarmente o requerido por falta de competência que só pode ser material do juiz sendo as demais considerações feitas na decisão “obiter dictum”, como resulta também do condicional usado.

Assim sendo não faz qualquer sentido imputar àquela decisão omissão ou excesso de pronúncia.

Não há omissão porque o juiz se declarou incompetente e essa declaração obstava a que se conhecesse de outra questão.

Não há excesso de pronúncia (pronúncia depois de esgotado o seu poder jurisdicional) pela singela razão de que o “obiter dictum” não é uma pronúncia.

Neste quadro o acórdão aclarando não precisa dos esclarecimentos pedidos nos n.ºs 13 e 14 pois que nele se diz (e se decidiu na base de) que na 1.ª instância não houve a pronúncia adicional suposta naquelas perguntas.

2. No presente requerimento solicita o recorrente, em síntese, a esclarecimento e o alcance do acórdão no sentido de saber:

“13. Se a falta de pronúncia adicional e complementar quanto ao vício formal de que se entende padecer a decisão de 1ª instância - incompetência do Tribunal em face do disposto nos arts. 237 °, 2, do C.P.T. e 151 ° do C.P.P.T. - constitui ou não omissão de pronúncia em face do disposto no art. 660 °, 2, 2ª parte, do C.P.C.;

14. Se a pronúncia adicional sobre os fundamentos materiais que sustentaram a petição inicial é, ou não, excessiva, considerando que se esgotou o poder jurisdicional após a declaração de incompetência, sendo certo que tal declaração prejudica a apreciação das questões materiais que tenham sido trazidas a Juízo, nos termos do disposto, entre outros, no art. 660 °, 2, 1.ª parte, do C.P.C.”

3. Como no acórdão aclarando se escreveu o recorrente concluiu pedindo que se declarasse nula a sentença revogando-a e ordenando a sua substituição por outra que conheça das questões formais ora suscitadas, esclarecendo, em concreto, se o Tribunal Tributário de 1ª Instância é ou não competente para conhecer de todas as matérias submetidas à sua apreciação, bem como, em caso negativo, esclarecer qual é o tipo de incompetência em causa, quais as matérias submetidas à apreciação que não podem ser apreciadas, bem como qual o órgão competente para decidir sobre as referidas questões.

O acórdão recorrido (cfr. ponto 3.2.) conclui pela não existência da invocada nulidade por omissão de pronúncia, nos termos do art.º 144 ° 1 do CPT e 668 ° 1 d) do CPCivil uma vez que a decisão recorrida apreciou todas as questões suscitadas pelo ora recorrente.

É que a decisão recorrida havia indeferido liminarmente a requerida declaração de nulidade de uma cláusula do contrato de cessão de crédito, como havia indeferido a habilitação do cessionário como exequente e a requerida extinção da instância.

Com efeito havia afirmado a decisão que o acórdão aclarando apreendeu que, tratando-se de uma execução fiscal movida pela CGD, re-

ferente a empréstimos e respectivas garantias em que a CGD veio a ceder o seu crédito a terceiro, em contrato de cessão no qual ficou excluída a garantia que onerava imóveis do requerente e em que se estabeleceu que a CGD permaneceria como exequente relativamente a tais garantias, obrigando-se esta a entregar à cessionária, após deduções especificadas, o produto da futura venda desses imóveis, ao juiz da execução apenas cabia apreciar as questões previstas no n.º 2 do art.º 237º do CPT ou art.º 151 do CPPT onde não se incluem as levantadas pelo requerente.

Acrescentou que nunca haveria lugar a qualquer habilitação do cessionário pelo facto de que não houve cedência da hipoteca que se executa nestes autos o que o próprio requerente reconhece ao estabelecer como questão prévia a essa habilitação a nulidade da cláusula de exclusão dessa hipoteca.

Referiu que, ainda, que se configurasse uma mudança subjectiva no lado activo a mesma não teria qualquer implicação no uso da execução fiscal dado que a competência se fixa no momento da instauração do processo, sendo irrelevantes as modificações posteriores (art.º 8º do ETAF).

Por isso afirmou o acórdão aclarando que a decisão em apreciação indeferiu a requerida declaração de nulidade da cláusula do contrato de cessão de crédito pois que ao juiz da execução apenas cabe apreciar as questões previstas no n.º 2 do art.º 237º do CPT ou art.º 151 do CPPT onde não se incluem as levantadas pelo requerente.

Concluiu, por isso, o mesmo acórdão que não ocorria a invocada nulidade por omissão de pronúncia pois que este fundamento justificava, na perspectiva da decisão recorrida, o indeferimento do requerido.

É certo que aquela decisão de 1ª instância acrescentou a este outro fundamento para o indeferimento do requerido que nunca haveria lugar a qualquer habilitação do cessionário pelo facto de que não houve cedência da hipoteca que se executa nestes autos o que o próprio requerente reconhece ao estabelecer como questão prévia a essa habilitação a nulidade da cláusula de exclusão dessa hipoteca.

E referiu, ainda, a mesma decisão de 1ª instância que se se configurasse uma mudança subjectiva no lado activo a mesma não teria qualquer implicação no uso da execução fiscal dado que a competência se fixa no momento da instauração do processo, sendo irrelevantes as modificações posteriores (art.º 8º do ETAF).

Por isso a dita decisão de 1.ª instância afirmou que além daqueles motivos para o indeferimento liminar ocorriam também estes outros e acrescentou o acórdão aclarando que não ocorre, por isso, a questionada contradição nem o mencionado excesso de pronúncia pelo que confirmou a decisão em apreciação.

E conforme refere o EMMP deve ser indeferida a agora requerida esclarecimento do acórdão.

Na verdade a decisão de 1.ª instância havia indeferido liminarmente a requerida declaração de nulidade de uma cláusula de contrato de cessão de crédito por falta de competência material do juiz.

As demais considerações feitas na decisão de 1.ª instância são como refere o EMMP um “obiter dictum”, como resulta também do condicional usado.

O mesmo se afirmou no acórdão aclarando quando nele se referiu que a decisão de 1ª instância afirmou, ainda, existirem outros fundamentos para o indeferimento liminar pelo que não ocorreria a questionada nulidade e o mencionado excesso de pronúncia.

Como afirma, ainda, o EMMP pois que não faz sentido imputar àquela decisão (de 1.^a instância) omissão ou excesso de pronúncia pois não há omissão porque o juiz se declarou incompetente e essa declaração obstava a que se conhecesse de outra questão e não há excesso de pronúncia (pronúncia depois de esgotado o seu poder jurisdicional) pela singela razão de que o "obiter dictum" não é uma pronúncia.

Assim sendo parece-nos nada haver a aclarar ou esclarecer.

4. Termos em que se acorda em indeferir a requerida aclaração e o pedido de esclarecimento.

Custas pelo recorrente fixando-se em € 75 a taxa de justiça.

Lisboa, 9 de Abril de 2003. — *António Pimpão* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 9 Abril de 2003.

Assunto:

Acção para reconhecimento de direitos.

Doutrina que dimana da decisão:

A acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária só pode ter lugar se esse for o meio mais adequado para a tutela plena do direito pelo que, podendo o interessado usar para o efeito os meios próprios de impugnação judicial ou pedido de revisão oficiosa, não lhe é possível recorrer a tal acção.

Recurso n.º 236/03. Recorrente: Capital Plus - Invest. & Participações, S.A. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Cons.^o Dr. Vítor Meira.

"Capital Plus — Investimentos e Participações, S.A." intentou no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Aveiro contra o Estado Português acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária pedindo a anulação da liquidação de emolumentos que lhe foi feita e devolução das importâncias pagas acrescidas de juros legais até integral reembolso.

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

Inconformada com tal decisão recorreu a impugnante para o Tribunal Central Administrativo que se julgou incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso por este versar exclusivamente matéria de direito. São as seguintes as conclusões formuladas pela recorrente:

1 — O entendimento do Exmo. Juiz *a quo* sobre o carácter residual desta acção está de todo ultrapassado pela mais recente doutrina e jurisprudência como acima se expôs, já que o cabimento desta acção não depende de haver ou não outros meios contenciosos que assegurem a tutela efectiva do direito ou interesse em causa.

2 — A regra do art. 69.º da LPTA (semelhante à norma do 165.º do CPT ora em análise), não consagra um meio processual residual

ou complementar que vigorava até à 2.^a revisão Constitucional de 8 de Julho de 1998.

3 — A lei constitucional após aquela data tornou evidente que o art. 69 n.º 2 da LPTA e consequentemente o art. 165 n.º 2 do CPT deverá considerar-se inconstitucional.

4 — Tal sentença viola ainda o princípio constitucional da plenitude da garantia jurisdicional administrativa, ao condicionar desta forma esta acção à adopção de meios específicos de impugnação. A autonomização do direito de acesso à justiça impõe constitucionalmente a institucionalização de acções a título principal e não meramente subsidiário.

5 — Contraria ainda os princípios de direito comunitário da equivalência e da efectividade.

Pelo Ministério Público foi entendido que a sentença não merecia censura ao considerar verificado erro na forma do processo por não ser a acção para o reconhecimento de direito o meio processual idóneo para reagir contra a liquidação de elementos notariais e registrais, tendo o Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo manifestado concordância com o parecer referido.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou como provados os seguintes factos:

1 — No dia 20 de Dezembro de 1995, por ocasião da celebração de escritura pública de aumento e alteração do pacto social, a impugnante foi debitada pelo 1.º Cartório Notarial de Santa Maria da Feira, pela quantia de 166 665\$00, correspondente a crêscimo de emolumentos sobre inscrições de valor determinado;

2 — No dia 22 de Março de 1996, por ocasião da celebração de escritura pública de rectificação, a impugnante foi debitada pelo 1.º Cartório Notarial de Santa Maria da Feira, pela quantia de 3 200\$00, correspondente a crêscimo de emolumentos sobre inscrições de valor determinado;

3 — No dia 18 de Outubro de 1996, por ocasião da celebração de constituição de propriedade horizontal, a impugnante foi debitada pelo Cartório Notarial do Porto, pela quantia de 21 229 695\$00, correspondente a crêscimo de emolumentos sobre inscrições de valor determinado;

4 — No dia 9 de Abril de 1997, por ocasião da celebração de escritura pública compra e venda, a impugnante foi debitada pelo 5.º Cartório Notarial do Porto, pela quantia de 298 159\$00, correspondente a crêscimo de emolumentos sobre inscrições de valor determinado;

5 — No dia 23 de Dezembro de 1997, por ocasião da celebração de escritura pública de permuta, a impugnante foi debitada pelo 1.º Cartório Notarial de Santa Maria da Feira, pela quantia de 3 012 000\$00, correspondente a crêscimo de emolumentos sobre inscrições de valor determinado;

6 — Tais montantes foram apurados através da aplicação dos artigos 4.º e 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pelo DL 397/83, de 2 de Novembro, alterada pelas Portarias n.ºs 378/87, de 5 de Maio, 575/89, de 26 e Julho, e 1046/91, de 12 de Outubro;

7 — A presente acção foi instaurada em 2 de Outubro de 1998.

Assentes os factos que se transcreveram aprecieemos o recurso, afirmando-se desde já a concordância com o Relator do Tribunal Central Administrativo de que o recurso versa exclusivamente matéria de di-

reito e que por isso é competente para o seu conhecimento o Supremo Tribunal Administrativo.

A única questão decidida na sentença recorrida e que por isso é a única sobre que este Supremo Tribunal Administrativo se pode pronunciar é a da possibilidade ou não do uso da acção para o reconhecimento de direito para pedir a devolução dos emolumentos liquidados. Vejamos então se a recorrente podia usar tal acção no caso vertente. Tal questão tem sido várias vezes apreciada por este Supremo Tribunal Administrativo, referindo-se, a título exemplificativo, os acórdãos 1514/02 de 29/1/03, 1515/02 de 11/12/02, 1516/02 de 12/2/03.

Prescreve o artigo 145.º n.º 3 do Código de Procedimento e Processo Tributário que as acções para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária “apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido”. Tal norma não difere significativamente da que antes constava do Código de Processo Tributário, cujo artigo 165.º n.º 2 determinava só poderem ser propostas tais acções quando os restantes meios contenciosos, incluindo os relativos à execução da sentença, não assegurassem a tutela efectiva do direito ou interesse em causa. E o mesmo entendimento se extrai do artigo 69.º n.º 2 da LPTA de teor idêntico àquele artigo 165.º, tendo este Supremo vindo a entender por isso que esta acção não é um meio alternativo ou subsidiário mas um meio complementar necessário para assegurar a tutela jurisdicional do direito ou interesse cuja titularidade se invoca. Neste sentido podem ver-se as abundantes referências feitas no acórdão 151/02 citado à jurisprudência da 1.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

Resulta do que temos vindo a referir que a recorrente apenas poderia recorrer à acção para o reconhecimento do direito se a lei lhe não fornecesse meio processual adequado à anulação e restituição dos emolumentos que pagou. Ora para o efeito a recorrente tinha ao seu dispor a impugnação judicial da liquidação dos emolumentos ou o pedido de revisão oficiosa da mesma na condição de a eles recorrer dentro dos prazos legalmente previstos, não cabendo aqui e agora apurar se ainda o poderá fazer. Certo é que, havendo meios processuais adequados à satisfação da sua pretensão, não poderia vir procurar obter o efeito pretendido através da acção para o reconhecimento de um direito.

Face ao meio processual escolhido pela recorrente que, pelo que atrás afirmámos, não podia ser usado, não há que apreciar se os emolumentos em causa violam o direito comunitário e nomeadamente a Directiva 69/335/CEE, questão que não foi abordada pela sentença por prejudicada.

Refira-se, finalmente, que não é violada a tutela judicial efectiva consagrada na Constituição da República Portuguesa, tendo-se o Tribunal Constitucional já pronunciado sobre tal questão, entre outros, no acórdão n.º 435/98 de 16 de Julho de 1998, posterior portanto à revisão constitucional que o recorrente menciona, nos seguintes termos:

“O legislador constitucional pretendeu assim criar, no quadro da justiça administrativa, um modelo garantístico completo, de forma

a facultar ao administrado uma tutela jurisdicional adequada sempre que esteja em causa um interesse ou direito legalmente protegido.”

E mais adiante:

“Porém, não pode afirmar-se que o legislador constitucional tenha pretendido uma duplicação dos mecanismos contenciosos utilizáveis. Com efeito, o que decorre do n.º 5 do artigo 268.º da Constituição é que qualquer procedimento da Administração que produza uma ofensa de situações juridicamente reconhecidas tem de poder ser sindicado jurisdicionalmente. É nesta total abrangência da tutela jurisdicional que se traduz a plena efectivação das garantias jurisdicionais dos administrados.”

A recorrente tinha pois à sua disposição meios próprios para obter o efeito pretendido pelo que não podia, para isso, recorrer à acção para o reconhecimento de um direito.

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

Custas pela recorrente, fixando em 60% a procuradoria.

lisboa, 9 de Abril de 2003. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Mendes Pimentel.

Acórdão de 9 de Abril de 2003.

Assunto:

IRS. Cessão da quota social. Mais-valias. Momento da tributação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A norma do art.º 10º, n.º 1, al. b) do CIRS deve ser interpretada à luz do regime global do IRS e aos princípios essenciais em que assenta este imposto, como impõe o princípio da unidade do sistema jurídico.*
- 2 — *Da globalidade das normas do IRS decorre que ele deve incidir apenas sobre o rendimento efectivo e, em cada ano, apenas sobre o rendimento efectivo desse ano (art.ºs 4º, n.º 4 da Lei n.º 106/88 de 12/9 e 1º, n.º 1, 21º, n.º 1 e 24º, n.º 1 do CIRS).*
- 3 — *Assim e de harmonia com estas regras, o n.º 3 do art.º 10º deverá ser interpretado não como determinando, no ano da prática do acto, a tributação de rendimentos não efectivamente auferidos, nem postos à disposição do titular nesse ano, mas sim como uma presunção de que os rendimentos que constituem mais-valias são auferidos no momento da prática do acto.*
- 4 — *Mesmo que se tratasse de uma presunção iuris et iure, inilidível, actualmente tem de ser considerada susceptível de ilisão, por força do disposto no art.º 73º da LGT.*

Recurso n.º 320/03. Recorrente: Ministério Público. Recorridos: Paulino Monteiro Ferreira Maia e mulher. Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I - Paulino Monteiro Ferreira Maia e mulher, Maria Fernanda da Silva Costa, residentes em Ermesinde, impugnaram judicialmente a liquidação do IRS de 1994.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a impugnação procedente.

Inconformado com tal decisão, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público interpôs o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1- Os impugnantes alienaram, por escritura pública de 13/07/94, as quotas 80.000\$00 e 80.000\$00 que então detinham no capital social da sociedade "O Forno Doce de Ermesinde, Lda.", pelo preço de 2.000.000\$00, ficando parte do preço a ser pago em prestações nos anos seguintes, o que se não veio a verificar em relação a uma parcela.

2- Não obstante isso, os serviços competentes da administração fiscal corrigiram a declaração de rendimentos do ano de 1994 e, em consequência, incluíram mesmo as mais-valias não recebidas em 1994 e procederam à respectiva liquidação.

3- O que aqueles não aceitam, por entenderem que apenas estão sujeitos a tributação, em sede de IRS, as mais-valias efectivamente recebidas.

4- Mas sem razão, já que, de acordo com o preceituado no nº 3 do artigo 10º do CIRS, as mais-valias consideram-se obtidas no momento da prática do acto de cessão da quota.

5- E a M.ª Juíza, ao aderir, na sentença sob recurso, à tese prognada na petição por aqueles, violou frontalmente aquele normativo,

6- Pelo que, na procedência do recurso, deve a aliás douta sentença ser revogada e substituída por outra em que se julgue a impugnação improcedente, assim se fazendo JUSTIÇA.

Não houve contra-alegações.

O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal não emitiu parecer, atento o disposto no artº 109º, nº 3 da LPTA.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir .

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

1- Em 18/11/92 foi apresentada uma declaração de início da actividade em nome da firma "O Forno Doce de Ermesinde, Lda.";

2- esta sociedade foi constituída por escritura pública lavrada no Cartório Notarial de Ermesinde em 22/07/92, dela fazendo parte os aqui impugnantes e mais 4 sócios; o valor do capital social de 400.000\$00 foi realizado em dinheiro, correspondendo a cinco quotas de 80.000\$000;

3- por escritura de cessão de quotas e alteração, celebrada em 13/07/94, no 1º Cartório Notarial de Vila Nova de Gaia, os ora impugnantes e os outros 3 sócios de "O Forno Doce de Ermesinde, Lda." cederam as quotas que detinham no capital social daquela, pelo preço de 2.000.000\$00 cada;

3.1- consta dessa escritura que os adquirentes das quotas, no acto de compra, só pagaram parte do preço - 2.000.000\$00 -, sendo a parte restante - 8.000.000\$00 - dividida em 40 prestações mensais e sucessivas, reservando os cedentes o direito de propriedade das

quotas cedidas até integral pagamento do preço em dívida - cfr. o teor de fls. 04/10 do apenso-;

3.2- dado que os cedentes não receberam a totalidade do preço atrás mencionado (além do montante inicial de 2.000 contos, só foram pagas as 8 primeiras prestações, no valor de 1.600.000\$00), propuseram uma acção executiva, que corre termos no Tribunal Judicial da Comarca de Valongo - fls. 11/13 do apenso -;

3.3- O processo referido em 3.2 ainda se encontra pendente fls. 37-;

4- em 17/03/95 foi apresentada a DR respeitante aos rendimentos sujeitos a IRS do ano de 1994;

5- em consequência foi efectuada a liquidação nº 4601703241, de 25/07/95, que produziu um reembolso de 15.137\$00;

6- tendo sido detectada a omissão dos rendimentos da categoria G na declaração acima mencionada, os SPIT do Porto contactaram os cedentes da referida firma para apresentarem as declarações modelo 2 de substituição respeitantes ao ano de 1994, de forma a indicarem os rendimentos omitidos e referentes à cedência das quotas que possuíam na sociedade referida em 1 ;

7- em 13/04/99 foi apresentada a DR de substituição, respeitante aos rendimentos de 1994, dela fazendo parte o anexo G, onde foi indicado, no quadro 8, a alienação das quotas que os impugnantes possuíam na apontada empresa, sendo indicado o valor de realização de 4.000.000\$00 e de aquisição de 160.000\$00;

8- com base nos valores constantes desta declaração foi efectuada a liquidação nº 5512186837, de 30/06/99, tendo sido apurada a soma a pagar de IRS de 621.241\$00;

9- contra esta liquidação foi apresentada a reclamação graciosa apensa, que foi indeferida por despacho proferido em 20/10/00;

10- o indeferimento contido no nº anterior foi notificado aos ora impugnantes em 25/10/00;

11- esta impugnação deu entrada no SF em 06/11/00.

3- O objecto do presente recurso consiste em saber se o quantitativo de IRS (categoria G) e respectivos juros compensatórios relativo ao ano de 1994 e referentes a mais-valias obtidas pelos impugnantes em consequência da alienação das quotas do capital social que detinham na firma "Forno Doce de Ermesinde, Lda", deve ser fixado com base na quantia por eles efectivamente recebida nesse mesmo acto ou pelo total do preço fixado na respectiva escritura de cessão de quotas e alteração e ainda não totalmente recebido.

Estabelece o art.º 10º, nº 1, al. b) do CIRS, na redacção então vigente, que "constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais, agrícolas ou de capitais, resultem de ... alienação onerosa de partes sociais".

Por sua vez, estabelece o nº 3 desse mesmo preceito que "os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos actos previstos no nº 1, sem prejuízo do disposto nas alíneas seguintes".

Da letra da lei, resulta assim que os ganhos de mais-valias relevarão como tais, em geral, desde o momento em que for efectuada a alienação onerosa das partes sociais, ou seja, aquando da celebração da escritura de cessão.

Todavia e a nosso ver, esta norma não pode ser interpretada sem atender ao carácter globalizante da tributação de IRS, de que se fala no preâmbulo do CIRS (nº3) e aos princípios essenciais em que assenta este imposto, como o impõe o princípio da "unidade do sistema jurídico".

”Dos três factores interpretativos a que se refere o n.º 1 do art.º 9.º, este é sem dúvida o mais importante. A sua consideração como factor decisivo ser-nos-ia imposta pelo princípio da coerência valorativa ou axiológica da ordem jurídica.

Como diz Larenz, ”a lei vale na verdade para todas as épocas, mas em cada época da maneira como esta a compreende e desimplica, segundo a sua própria consciência jurídica”. A isto há que acrescentar que, se o legislador actual insuflou de espírito novo o ordenamento jurídico ou o regime de uma dada matéria, se altera o termo de referência para a compreensão da fórmula verbal de uma norma antiga que se mantenha em vigor. Engisch fala a este propósito em ”referência do sentido de cada norma ao ordenamento jurídico global” e menciona neste contexto, designadamente, a ”interpretação conforme à Constituição” (Baptista Machado, in *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, págs. 191 e 192).

Ora e como é sabido, a introdução do IRS teve em vista não só a obtenção de uma receita mais elevada, através do alargamento da sua base de incidência, mas também que esse aumento se fizesse sem prejuízo da justiça e equidade. E por ser assim, é que o legislador acolheu um conceito amplo de rendimento, ao mesmo tempo que determinou que a tributação incidisse, fundamentalmente, sobre o rendimento real efectivo.

Assim o impõe, de facto, o art.º 107.º, n.º 2 da CRP e vem também afirmado, em termos gerais, no art.º 4.º, n.º 4 da Lei n.º 106/88 de 12/9, que autorizou o Governo a aprovar o CIRS.

Por outro lado, um dos princípios também determinantes, em matéria de IRS, é o da anualidade, entendido este no sentido de que os rendimentos que ele procura tributar são todos aqueles que, em cada ano, são nele auferidos ou postos à disposição do seu titular (cfr. art.ºs 1.º, 21.º, n.º 1 e 41.º, n.º 1 do CIRS).

Deste modo, da globalidade das normas do IRS decorre que, em relação a cada contribuinte e em cada ano, o IRS incide não só sobre o rendimento efectivo, mas também sobre o que nele aquele obteve.

E se assim é, importa interpretar o prérito art.º 10.º, n.ºs 1, al. b) e 3 não como determinando, no acto da prática do acto, a tributação de rendimentos não efectivamente auferidos nem postos à disposição do titular nesse ano, mas sim como uma presunção de que os rendimentos que constituem mais-valias são os auferidos no momento da prática do acto.

Daí que e no caso dos autos, para efeito de determinação da matéria tributável dos impugnantes, não se pode, assim, deixar de atender senão ao rendimento que efectivamente receberam naquele ano de 1994 e que foi aquele que foi colocado à sua disposição na altura em que celebraram a escritura da cessão das quotas e alteração e não o que resultaria da totalidade do valor convencionado, a liquidar, no que à parte restante diz respeito, em prestações nos anos seguintes.

E ao contrário do entendimento do Ilustre recorrente, desta interpretação daquele preceito legal não resulta violado o princípio da eficiência do sistema de tributação. Com efeito e como bem se salienta na decisão recorrida, se, no âmbito da acção executiva, que instauraram os agora impugnantes, vierem a receber o que falta do preço total, sempre terão que, oportunamente, o declarar.

Por último, mesmo a admitir-se que o preceito legal em causa consagra uma presunção *iuris et iure* e, como tal, inilidível, sempre esta teria, actualmente, de ser considerada susceptível de ilusão, por força do disposto no art.º 73.º da LGT.

E, no caso em apreço, essa presunção terá sido ilidida, como claramente resulta do probatório.

Conclui-se, assim, que bem andou o Mm.º Juiz ”a quo” quando entendeu que o acto agora impugnado era ilegal e, por isso, o anulou.

4 - Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e em confirmar a decisão recorrida. Sem custas.

Lisboa, 9 de Abril de 2003. — *Pimenta do Vale* — (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 9 de Abril de 2003.

Assunto:

Emolumentos notariais. Revisão oficiosa. Impugnação judicial.

Doutrina que dimana da decisão:

O meio processual tributário próprio para reagir contra despacho de indeferimento de pedido de revisão oficiosa de liquidação de emolumentos notariais é a impugnação judicial.

Recurso n.º 422/03. Recorrente: BACARDI-MARTINI PORTUGAL, LDA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

BACARDI-MARTINI PORTUGAL, LDA, com sede na Estrada Nacional n.º 1 - Quinta da Barrada - Castanheira do Ribatejo - Vila Franca de Xira, apresentou, no TT de 1.ª Instância de Lisboa, impugnação judicial do despacho do Director-Geral dos Registos e do Notariado de 04.IX.2002 que indeferiu o pedido de revisão oficiosa de liquidação emolumentar oportunamente por si deduzido.

O Mmo Juiz de Direito do 2.º Juízo proferiu, em 10.XII.2002, o despacho de fls. 73-74, em que entende que “o processo de impugnação judicial não se adequa à principal finalidade pretendida pela A., mas, sim, o recurso contencioso comum (artigo 97.º, n.º 1 al. p.) do CPPT).

Daí que, atento o disposto nos artigos 199.º n.º 1, 202.º e 220.º al.b) do C.P.Civil, haja determinado “que os presentes autos passem a seguir seus termos com o recurso contencioso ...”.

Inconformada, vem a impugnante até nós, culminando a sua alegação de recurso com a seguinte conclusão:

O ... despacho recorrido determinou indevidamente a consolação dos autos de impugnação em recurso contencioso de anulação, violando o disposto no artigo 97.º, n.º 1, alíneas d) e p), do CPPT, tal como vem sendo aplicado pela jurisprudência constante deste Supremo Tribunal Administrativo.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA emitiu duto parecer no sentido do provimento do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A questão decidenda é a de saber qual o meio processual tributário próprio para reagir contra despacho do Director-Geral dos Registos e do Notariado que indefere pedido de revisão oficiosa de liquidação de emolumentos notariais.

Para a instância, é o *recurso contencioso*.

Já a recorrente entende que é a *impugnação judicial*. E razão lhe assiste.

Vejamos.

Segundo o artigo 97.º, 1, d), do CPPT, *o processo judicial tributário compreende a impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação*.

E, nos termos da sua alínea p), também *o recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como de outros actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação* (sublinhado nosso).

Da conjugação de tais disposições legais, decorre com meridiana clareza, como bem nota Jorge de Sousa a pp. 476 do seu *CPPT anotado*, 3.ª edição, “que, nos casos em que o acto a impugnar é um acto de liquidação ou um acto que comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação (acto de indeferimento de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico interposto da decisão que a aprecie) o meio adequado é o processo de impugnação”.

Ora, *in casu*, perfila-se despacho administrativo que, além do mais, se debruça sobre a legalidade de liquidação de emolumentos notariais (cfr. certidão de fls.42-52), concluindo pela não verificação do alegado vício de violação de direito comunitário, por isso que indeferiu o atinente pedido de revisão oficiosa.

Discordando, bem andou a contribuinte/Rct. ao lançar mão da *impugnação judicial* em vista da anulação da mesma liquidação emolumentar, o que, fora de qualquer dúvida, está implícito na pretensão que, a final, formula na p.i. de “anulação do despacho de indeferimento do pedido de revisão de liquidação de emolumentos cobrados em violação do direito comunitário e a consequente restituição integral da quantia entretanto paga de 4 383,15 Euros, acrescida dos juros indemnizatórios previstos no artigo 43.º da Lei Geral Tributária, contados a partir da data do respectivo pagamento.”

Destarte, não pode manter-se na ordem jurídica o despacho de convalidação *sub judicio*.

(no mesmo sentido, vide os acórdãos desta Secção de 15 de Janeiro e 19 de Fevereiro últimos, recursos n.ºs 1460/02-30 e 1461/02-30, respectivamente).

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, devendo os presentes autos de **impugnação judicial** prosseguir seus legais termos.

Não é devida tributação.

Lisboa, 9 de Abril de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 9 de Abril de 2003.

Assunto:

Execução de julgado. Juros indemnizatórios. Juros moratórios.

Doutrina que dimana da decisão:

Contribuinte que viu anulada, por decisão transitada em julgado proferida em processo de impugnação judicial, liquidação de imposto complementar e respectivos juros compensatórios, pode pedir, em execução de julgado, a condenação do Estado no pagamento de juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento do tributo até ao fim do prazo de cumprimento voluntário da sentença, e dos juros moratórios desde esta altura até ao efectivo pagamento, no caso de aquela decisão não ter ordenado o seu pagamento.

Recurso n.º 463/03, em que são recorrente Director-Geral dos Impostos e recorrido João Pereira de Sousa Câmara, e em que foi Relator o Exmo. Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

O Director-Geral dos Impostos recorre da sentença do 3º Juízo do TT de 1.ª Instância de Lisboa de fls. 60-65 do presente processo de execução de julgado, que, após declarar a inexistência de causa legítima de inexecução, ordenou à AF que, no prazo de 60 dias, entregasse ao requerente (João Pereira de Sousa Câmara) a quantia de € 2 426,61, acrescida de € 19,60 por cada mês ou fracção decorridos desde o presente mês até ao cumprimento do ordenado.

Remata a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. A sentença recorrida fez uma incorrecta interpretação e aplicação da lei aos factos.

2. O pagamento de juros de mora e indemnizatórios é uma questão que unicamente foi equacionada judicialmente nos presentes autos de execução de sentença.

3. Logo, não tendo a Administração sido condenada ao pagamento de juros moratórios pela decisão do TCA de 05.XII.00, não podem os mesmos ser atribuídos como forma de execução do mesmo acórdão.

4. Assim, só podem os mesmos ser equacionados numa acção de responsabilidade civil contra o Estado, uma vez que o pagamento de juros de mora corresponde à fixação de uma indemnização por danos provocados por um comportamento ilícito da Administração.

5. Como bem se considerou no acórdão do STA de 03.X.95 - rec. 35 434, o disposto no DL n.º 73/99, de 16.III, é inteiramente aplicável ao caso e vai além das dívidas fiscais, pelo que a Direcção-Geral dos Impostos, como serviço do Estado, está, na circunstância, isenta de juros de mora.

6. Tal tese é, aliás, consentânea com o tratamento conferido ao Estado e respectivos órgãos em sede processual, os quais não se encontram sujeitos ao pagamento de multas processuais cominadas no artigo 145º do CPC.

Contra-alegando longamente, o Rcd.º conclui que a decisão *a quo* não merece qualquer censura em relação à atribuição de juros indemnizatórios ou moratórios.

Também o Ministério Público entende que deve ser negado provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) Foi liquidado ao requerente imposto complementar referente a 1986, no montante de esc. 172 528\$00 e juros compensatórios no montante de esc. 175 837\$00;

B) O requerente impugnou tal liquidação em 27.IV.1992;

C) E efectuou, em 20.V.1992, o pagamento daquela liquidação;

D) Por decisão judicial transitada em julgado em 21.XII.2000, aquela liquidação foi anulada, por caducidade do direito de liquidação;

E) Em 07.VIII.2001, o requerente solicitou ao Director-Geral dos Impostos o cumprimento da decisão judicial pela devolução do indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios e/ou de mora;

G) Em 04.X.2000, foram emitidos cheques a favor do requerente no montante de esc. 348 365\$00;

H) O requerente intentou a presente execução em 21.XII.2001.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, cabe referir que a questão decidenda que poreja das conclusões da alegação do recorrente é a de saber se contribuinte que viu anulada liquidação de imposto complementar e respectivos juros compensatórios, por decisão transitada em julgado proferida em processo de impugnação judicial, pode pedir, em execução de julgado, a condenação do Estado no pagamento de juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento do indevido tributo até à data da restituição do montante do tributo indevidamente pago pela ora recorrente, e de mora desde a data do fim do prazo do cumprimento espontâneo da mesma sentença até à do efectivo pagamento integral.

Questão idêntica à que nos é colocada no presente recurso, foi enfrentada no acórdão deste STA tirado, em 19 de Dezembro último, no processo n.º 26 608, havendo-lhe sido dada resposta afirmativa.

Subscrevemos o entendimento aí seguido, tendo sobremaneira em atenção o estatuído no artigo 8º, 3, do Código Civil.

Passaremos a expor, resumidamente (*brevitatis causa*), o essencial da argumentação expendida em tal aresto conducente à conclusão de que o pedido de pagamento de juros indemnizatórios pode ter lugar em sede de execução do julgado.

Dispõe o artigo 100º da Lei Geral Tributária, sob cuja égide a sentença exequenda foi prolatada:

Efeitos de decisão favorável ao sujeito passivo

A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão.

E curando de *execução da sentença* dispõe o artigo 102º do mesmo diploma legal:

1. A execução das sentenças dos tribunais tributários e aduaneiros segue o regime previsto para a execução das sentenças dos tribunais administrativos.

2. Em caso de a sentença implicar a restituição de tributo já pago, serão devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea.

Como se lê no sobredito aresto (seguido de perto, quando não parcialmente transcrito), "destes preceitos resulta, ... , sem sombra de dúvida, que o contencioso tributário é um contencioso de anulação e que, em caso de procedência da impugnação judicial (que foi o meio judicial onde foi proferido o acórdão exequendo), a administração está obrigada a reconstituir a situação jurídica hipotética que existiria caso não tivesse sido praticado o acto tributário anulado. Destarte, quando o objecto da impugnação judicial tenha sido um acto tributário, o cumprimento do julgado não pode deixar de passar, em primeiro lugar, pela devolução ou restituição do que indevidamente foi pago em cumprimento da sua imperatividade jurídica. Dir-se-á, na linha da decisão recorrida, que a administração, em tal circunstância, apenas a tanto estará obrigada, face àquele preceito do art.º 100º da LGT, dado o mesmo incluir apenas expressamente nessa reconstituição da legalidade do acto *os juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão*. Os juros indemnizatórios vencidos até ao termo do prazo da execução da decisão anulatória estariam fora do âmbito do cumprimento do julgado. Uma leitura deste preceito no sentido de o cumprimento do julgado envolver apenas os juros indemnizatórios quando, tendo havido o pagamento do tributo, o pagamento dos juros estivesse consignado na sentença anulatória, por apego à sua expressão verbal de *juros indemnizatórios, se for caso disso ...* , corresponderia a pôr o mesmo preceito em frontal oposição com o comando constante do n.º 1 do art.º 43º da mesma LGT, relativo à mesma hipótese de ter havido pagamento do tributo, porquanto ... aqui se diz ... que *são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao devido*. (...). Todavia, ... os mencionados preceitos podem ser interpretados de forma harmónica, regendo o art.º 43º para as situações nele previstas e o art.º 100º para as demais hipóteses. (...). Num tal entendimento, quando ocorram as hipóteses constantes do art.º 43º (todas envolvendo o pagamento do tributo), falar-se-á de juros indemnizatórios até ao termo do prazo de execução espontânea da decisão e de juros moratórios depois de tal momento, quando, tendo havido o seu pedido de pagamento, ocorra uma situação de mora da administração. Mas se só são devidos os juros moratórios quando estes tenham sido pedidos, de acordo com este preceito, não pode deixar de ser assim também para o caso dos juros indemnizatórios.

Porém, tal vontade (de que sejam pagos os juros indemnizatórios que a lei reconhece), no caso de estar pago o imposto cuja liquidação se sindicala, tanto poderá, no domínio da Lei Geral Tributária, ser manifestada no processo de impugnação judicial como posteriormente.

Na verdade, tendo a LGT feito uma clara opção pelo regime de execução dos julgados administrativos, como resulta do acima exposto,

e decorrendo deste que a administração tenha de reconstituir a situação hipotética que existiria actualmente se não fora a prática do acto ilegal, e contando-se, entre essa reconstituição, também a relativa aos danos advindos directamente do acto anulado e, por outro lado, cifrando-se os danos emergentes do pagamento indevido da prestação tributária satisfeita por força da imperatividade jurídica do acto de liquidação/tributário anulado por razões de ilegalidade substantiva nos juros indemnizatórios, não poderá a administração deixar de os pagar ao lesado quando este lhe manifeste essa pretensão.

...
No caso de já ter sido manifestada essa intenção no processo de impugnação judicial, seja por pedido efectuado logo na petição inicial, seja posteriormente, em ampliação do pedido inicialmente efectuado, em consequência do eventual pagamento do imposto entretanto efectuado, e de a sentença aí proferida ter determinado o seu pagamento, a execução do julgado deve abranger logo o pagamento dos juros indemnizatórios.

Não constando da sentença essa injunção jurídica, a execução do julgado não tem inicialmente de abarcar também o pagamento dos juros indemnizatórios, devendo este ser efectuada posteriormente, depois de ter sido formulado o respectivo pedido, salvo se entre o momento do trânsito em julgado da sentença e o da execução espontânea pela administração o contribuinte lho tenha feito. Não há aqui necessidade da existência de uma sentença judicial que expressamente comine essa concreta obrigação jurídica, porque ela representa actualmente, à face do disposto no art. 43º da LGT, um efeito jurídico que se constitui pelo simples facto de o acto tributário ter sido anulado graciosa ou contenciosamente e isso aconteça por razões de legalidade imputadas aos serviços da administração. Sendo a causa da anulação do acto tributário, em consequência de cuja prática ocorreu o pagamento do tributo, um erro imputável aos serviços, por abarcado nos efeitos jurídicos constituídos pela sentença se tem também esse concreto efeito jurídico em virtude de se terem de dar por satisfeitos todos os pressupostos de cuja existência aquele art.º 43º, n.º 1, da LGT o faz depender. Como dizem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge de Sousa (cfr. *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, 2.ª ed., p. 181), *o erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação.*"

Descendo ao caso *sub judicio*, notamos que a impugnada liquidação de imposto complementar foi anulada devido a caducidade do direito de liquidar.

Decorre de tudo o que expandido fica que, como entendido pelo Rcd.º, "a decisão *a quo* não merece qualquer censura em relação à atribuição de juros indemnizatórios ou moratórios".

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

Não é devida tributação - artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 9 de Abril de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 9 de Abril de 2003.

Recurso n.º 533/03, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrido Alcântara — Refinarias — Açúcares, L.ª Relator, o Ex.º Conselho Dr. Almeida Lopes.

Nos presentes autos de recurso jurisdicional em que é recorrente a Fazenda Pública e recorrida ALCÂNTARA — REFINARIAS — AÇÚCARES S. A., foi proferido o acórdão de fls. 257 a renovar a sentença recorrida e a julgar improcedente a impugnação judicial.

Por requerimento de fls. 271 e seguintes, veio a recorrida arguir a nulidade do acórdão por omissão de pronúncia sobre as questões que foram postas a este STA, pois este tribunal "refugiou-se" numa prentensa questão prévia que impediria de conhecer dessas questões. Sustenta ter um direito constitucional à notificação do despacho de caducidade da autorização à aplicação do regime de tributação pelo lucro consolidado.

A Fazenda não respondeu à arguição de nulidade.

O M.ºP.º emitiu douto parecer nos termos do qual se deve indeferir a reclamação de nulidade.

Cumpra decidir.

Como muito bem reconhece a reclamante, o conhecimento das questões postas a este STA ficou prejudicado pelo conhecimento de uma questão prévia.

Nos termos do art.º 660º, n.º 2, do CPC, o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, EXCEPTUADAS AQUELAS CUJA DECISÃO ESTEJA PREJUDICADA PELA SOLUÇÃO DADA A OUTRAS.

Como existia uma questão prévia que prejudicava o conhecimento das questões postas, o STA não tinha de se ocupar dessas questões.

Logo, o acórdão não incorreu em nulidade por omissão de pronúncia.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em indeferir a reclamação.

Custas pela reclamante, com 75 euros de taxa de justiça.

Lisboa, 9 de Abril de 2003. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 9 de Abril de 2003.

Assunto:

STA. Competência em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

A Secção do Contencioso Tributário do STA é absolutamente incompetente, em razão da hierarquia, se o recurso para ele interposto, per saltum, da sentença da 1ª Instância, não tiver como fundamento exclusivo matéria de direito - artº 32 nº 1 al. b) do ETAF.

Recurso n.º 1182/02. Recorrentes: Graciliano da Silva Teixeira e outro; Recorrida: Fazenda Publica; Relator Exm. Cons.º. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por GRACILIANO SILVA TEIXEIRA E ROSA DE OLIVEIRA RODRIGUES DA SILVA TEIXEIRA, da sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa, proferida em 08/04/02, que julgou improcedente a impugnação judicial que os mesmos haviam deduzido contra liquidação adicional de IRS, referente a 1997, no montante de 5 343 487\$00.

Os recorrentes formularam, no que ora interessa, as seguintes conclusões:

”XXXIV - Quanto ao erro na quantificação entendeu a douda sentença recorrida que o mesmo não existia porque o entendimento da administração fiscal que os cheques depositados na conta bancária de um dos ora recorrentes constituíam adiantamentos por conta dos lucros é ”correcto e consentâneo com a realidade e a experiência comum de vida”.

XXXV - Não podem os ora recorrentes concordar com tais conclusões pois dos autos não resulta provado que os cheques depositados na conta bancária de um dos ora recorrentes fossem relativos a adiantamentos por conta dos lucros.

XXXVI - Já que o ponto 2 do probatório, no qual se apoia a douda sentença, é uma mera conclusão sem qualquer espécie de suporte, ou seja, é uma mera suposição para não dizer uma presunção sem qualquer apoio legal.

XXXVII - Pois a Administração Fiscal nunca provou, como aliás lhe competia, o porquê da qualificação como rendimentos das operações supra-indicadas e o porquê da sua qualificação como adiantamento por conta de lucros.

XXXVIII - E nem se diga, como o fez a douda sentença recorrida, que tal qualificação é correcta e consentânea com a realidade e a experiência comum de vida, pois então tal qualificação não passa de uma presunção (por sinal ilegal) já que retira de um facto - depósito de cheques numa conta de um dos sócios -, um outro facto, o de que esses cheques constituem meios de pagamento relativos a lucros da sociedade.

XXXIX - Com efeito, o depósito de cheques da sociedade numa conta de sócios pode ocorrer por diversos e, até, atípicos motivos, daí que o recurso às regras de experiência não seja suficiente para que se dê por provado o facto de ocorrerem adiantamentos por conta de lucros.”

O Exm.º Magistrado do MP, no seu parecer, excepcionou, todavia, a incompetência deste Tribunal, em razão da hierarquia, por o recurso não versar apenas matéria de direito, atento o vertido nas preditas conclusões XXXV a XXXVII.

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste STA, em razão da hierarquia.

Ora, em sede factual, vem apurado que:

”1 - em inspecção à firme CERTISATA a administração fiscal constatou que a mesma tinha registado na contabilidade facturas de diversos fornecedores que haviam sido pagas com cheques emitidos ao portador mas que vieram a ser depositados nas contas particulares

do sócio gerente da CERTISATA, o ora impugnante (conforme relatório de fls 74, ss);

2 - considerando, por isso, que foi ele o verdadeiro beneficiário dos cheques e que tais recebimentos constituíam adiantamentos por conta dos lucros postos à sua disposição, pelo que estavam sujeitos a IRS;

3 - não tendo esses valores sido declarados como rendimento pelos impugnantes foi ordenada a competente correcção dos valores declarados:

4 - tendo vindo a ser elaborado o DC2 constante de fls 68-69 e alterados os valores declarados nos termos constantes da nota de alterações constante de fls 71, referentes ao ano de 1997;

5 - do que os impugnantes foram notificados, por carta registada com aviso de recepção, em 3NOV99, nos termos constantes de fls. 72;

6 - e na sequência dessas alterações foi liquidado, em 23NOV99, IRS no montante de 5 343 487\$00;

7 - para notificação de tal liquidação foi remetida carta registada em 13DEZ99, indicando como data limite de pagamento 19JAN2000;

8 - não se mostrando o imposto pago foi instaurada execução para sua cobrança coerciva, para a qual os impugnantes vieram a ser citados;

9 - tendo instaurado a presente impugnação em 24JUL2000”.

Mas, assim sendo, o STA é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento, também, matéria de facto.

Na verdade, os recorrentes sustentam - ditas conclusões XXXIV a XXXIX -, ao contrário do entendimento perfilhado na sentença, não resultar provado, nos autos, ”que os cheques depositados na conta bancária de um dos ora recorrentes fossem relativos a adiantamentos por conta dos lucros”, ”pois que a Administração Fiscal nunca provou, como aliás lhe competia, o porquê da qualificação como rendimentos das operações supra-indicadas...”, sendo que ”o depósito de cheques da sociedade, numa conta de sócios, pode ocorrer por diversos e, até, atípicos motivos; daí que o recurso às regras de experiência não seja suficiente para que se dê por provado o facto de ocorrerem adiantamentos por conta de lucros”.

Ora, a competência deste STA, para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos dos TT de 1.ª Instância, cinge-se apenas a matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento, em matéria de direito, do mesmo recurso - art.º 32.º n.º 1 al. b) do ETAF - constituindo, assim, excepção à competência generalizada do TCA, ao qual, nos precisos termos do art.º 41.º n.º 1 al. a) do mesmo diploma, compete conhecer ”dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 32.º”.

Assim, tais fundamentos factuais do recurso importam a incompetência deste STA para dele conhecer, fazendo, antes, radicá-la no dito TCA.

Termos em que se acorda julgar este STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Custas pelos recorrentes, solidariamente, fixando-se a taxa de justiça em 100 euros e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 9 de Abril de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 9 de Abril de 2003.

Recurso nº 1541/02. Recorrente: Centro Dist. de Sol. e Segurança Social do Porto; Recorrida: PORTGÁS — Sociedade de Prod. e Distribuição de Gás. Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

No acórdão de fls. 149-154, que, concedendo provimento ao recurso jurisdicional em apreço, interposto pelo Centro Distrital de Segurança Social do Porto, revogou a sentença recorrida, julgando improcedente o recurso contencioso dos autos, condenou-se a Rcd. PORTGÁS nas custas, em 1.^a instância e neste STA (artigo 3.^o, *a contrario*), aqui com 50 % de procuradoria.

Não se fixou, então, a taxa de justiça, como cumpria.

Importa, pois, agora, suprir tal omissão, ao abrigo do disposto nas disposições conjugadas dos artigos 667.^o, 1, 716.^o, 1, e 726.^o do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável *ex vi* artigo 1.^o, 2.^a parte, da LPTA.

E, assim, completa-se a decretada condenação em custas, fixando-se a taxa de justiça devida neste STA em € 375 (artigos 130.^o, 4, b), da LPTA e 5.^o, proémio, da Tabela das Custas — DL n.^o 42 150, de 12.II.1959) e a da 1.^a instância em € 200, aí com 50 % de procuradoria (citado artigo 130.^o, 4, a), e artigos 58.^o da mesma Tabela e 121.^o, b), da LPTA; ainda, artigo 122.^o desta Lei).

Notifique.

Transitado, baixem, de imediato, os autos à instância.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Abril de 2003. — *Mendes Pimentel* (Relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 9 de Abril de 2003.

Assunto:

Recurso do Tribunal Tributário de 1ª Instância. Questão de facto. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

Incluída no objecto do recurso questão de facto, para o conhecimento do mesmo é este tribunal incompetente em razão da hierarquia, sendo então competente o Tribunal Central Administrativo.

Recurso nº 1563/02. Recorrente: Coop. Construção Habitação Zona da Boavista. Recorrida: Câmara Municipal do Porto. Relator: Ex.^{mo} Cons.^o Dr. Ernâni Figueiredo.

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

Inconformada com a sentença do TT de 1.^a Instância do Porto que julgou não provada e improcedente a oposição à execução, instaurada pela Câmara Municipal do Porto, por dívida referente a consumo de água e tarifa de saneamento respeitante ao ano de 1994, no valor global de 1.180.662\$00, veio Cooperativa de Construção e Habitação da Zona da Boavista, CRL, recorrer concluindo a sustentar que:

- "2) a Recorrente contratou com o SMAS (Município do Porto) o fornecimento de água para a Rua Adelaide Estrada, nº 160, Bloco 2, da cidade do Porto, só porque aqueles serviços municipalizados se depararam com uma situação ilegal criada pela empresa construtora "Ilídio Monteiro" (empresa proprietária da obra e que foi à falência) e, apenas, enquanto não fossem deferidos os pedidos requisitados de contadores individuais de todas as fracções daquele prédio bem como o pedido de um contador totalizador";

- "3) embora seja a aqui Recorrente quem vigora como devedora no título executivo, o certo é que não foi a mesma, durante o período a que respeita a dívida exequenda, a possuidora daquele bem que originou aquela dívida";

- "4) facto este que foi comunicado ao Director dos SMAS em 12.04.1994, ocorrendo assim o afastamento da responsabilidade da aqui Recorrente por quaisquer dívidas provenientes daquele contrato";

- "6) A oposição à execução com tal fundamento deverá sobreviver, uma vez que comunicada à aqui Recorrente a existência da dívida em causa e face à comunicação referida em 4) , mal andou o funcionário dela encarregue ao não cumprir o disposto no art. 244.^o do CPT (...);

- deverá reconhecer-se a ilegitimidade da executada por falta de posse e que não era fruidor ou proprietário no período a que respeita a dívida exequenda e é destas qualidades que a lei faz depender a incidência do tributo;

- a presente execução baseou-se em critérios totalmente arbitrários, simplistas e falsos, violando preceitos legais imperativos;

- a decisão *a quo* tem de ser revogada com o fundamento em falta de pronúncia da prescrição e caducidade do direito de exigir o pagamento da dívida em causa, atento o disposto no art. 10.^o da Lei nº 23/96, de 26/07, figuras que se justificam por razões de certeza e segurança jurídica.

- a sentença violou os arts. 286.^o do CPT e 10.^o da Lei nº 23/96, de 26/07.

Contra-alegou a recorrida Câmara Municipal do Porto a sustentar que resulta das conclusões das alegações que o recurso não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, não tem razão a Rte. quando alega não ter sido a mesma quem possuiu ou fruiu o bem que originou a dívida exequenda, contudo a cobrança em causa teve origem num contrato administrativo celebrado entre a recorrente e a recorrida e que teria denunciado o contrato de fornecimento de água conforme documento que juntou com a PI, porém o documento em causa não corresponde ao alegado, por fim a Rte. ao invocar a omissão de pronúncia acerca da prescrição e caducidade previstas no art. 10.^o da Lei 23/96, de 26/07, também carece de razão, pois que, além de constituírem questões nunca antes suscitadas, a Rte. não alega factos

concretos que permitam concluir pela verificação quer da prescrição, quer da caducidade.

O Exm^o Magistrado do M^o P^o é de parecer que resulta das conclusões 2^a, 3^a, 4^a e 6^a das alegações, afirmação de factos que o Mmo. Juiz *a quo* não estabeleceu, nem, por qualquer forma, levou em conta na decisão recorrida.

Significa isso que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo competente, antes, o TCA (arts. 21^o/4, 32^o/1/b) e 41^o/1/a) do ETAF). Termos em que é de parecer que se julgue este STA incompetente em razão da hierarquia.

Ouidas as partes à questão suscitada, veio a recorrente sustentar que não pode concordar com o argumento ali arvorado e solicitando, caso se venha a decidir pela invocada incompetência, a remessa dos autos ao tribunal competente.

A sentença recorrida entendeu que era a oponente quem figurava como executada nos títulos, sendo pois parte legítima para a execução, por ser a titular passiva da relação material controvertida e nessa medida ter interesse em contradizer a pretensão contra ela formulada. Figurando como parte no contrato de fornecimento de água e não tendo solicitado atempadamente aos SMAS a anulação do mesmo, na altura em que deixou de efectuar ou controlar os consumos de água, este contrato continuou a produzir os seus efeitos normais, não podendo deixar de se responsabilizar a oponente pelo pagamento de quaisquer consumos que hajam sido efectuados.

Cumprir decidir

Incumbe, previamente, apreciar da questão que os termos do âmbito do recurso, medidos pelas respectivas conclusões, apropositam, e que, por se referir à incompetência do tribunal em razão da hierarquia, logra conhecimento prévio e oficioso, além de poder ser suscitada pelo M^o P^o (art. 45^o/2 do CPT).

Na verdade, nas conclusões do recurso, o recorrente fez as afirmações que, referidas pelo digno agente do M^o P^o, o levaram a ver nelas a expressão de matéria de facto conducente à incompetência do tribunal.

Tais afirmações são a expressão de factos que determinaram a celebração de contrato de fornecimento de água, de uma comunicação efectiva e o não cumprimento de dever de funcionário.

São, assim, assertivos que se reportam a determinações da realidade, pertencem ao domínio dos factos que se propõem para conhecimento no recurso, pois os mesmos não constam do probatório da sentença recorrida.

Ora, como este Supremo tem decidido, tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação dos factos dados como provados (ou não provados) na decisão recorrida, como as afirmações de factos que a fixação probatória omite e que se pretendem atendíveis na formação da situação individual de facto a interessar o sentido da decisão que se intenta fazer vingar no recurso.

O que basta para que se considere que o recurso não tem como exclusivo fundamento matéria de direito, mas também inclui questão de facto, pelo que este tribunal é incompetente para o seu conhecimento, nos termos dos arts. 32^o/1/b) e 41^o/1/a) do ETAF e 280^o do CPPT, sendo para o mesmo competente o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

Termos em que se decide julgar este tribunal incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso e competente o referido tribunal.

Custas pela recorrente.

Lihoa, 9 de Abril de 2003. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 9 de Abril de 2003.

Assunto:

Recurso do Tribunal Tributário de 1.ª Instância. Questão de facto. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

Incluída no objecto do recurso questão de facto, para o conhecimento do mesmo é este tribunal incompetente em razão da hierarquia, sendo então competente o Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 1627/02. Recorrente: Albertino — Soc. Construções L.^{da}; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exm.^o Cons.^o Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2^a Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do TT de 1^a Instância de Braga que julgou improcedente a impugnação por si deduzida contra a liquidação adicional de IRC, do ano de 1993 no montante de 8.240.987\$00, veio Albertino - Sociedade de Construções Lda, recorrer concluindo a sustentar que:

- não podia a Rte. ter constituído a provisão no exercício de 1992 pois que, não havia no decurso desse ano sustentação legal e factual para constituição de provisões, relativamente ao crédito perante a Sociedade de Construções António Domingos, SA, designadamente, as que eram exigidas pelo art. 34^o/1 do CIRC (antigo), que o risco de incobrabilidade fosse considerado devidamente justificado;

- este normativo legal apenas possibilita considerar como créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade se considere devidamente justificado;

- a ausência de fundamento para a constituição de provisão decorria da circunstância do crédito da Rte. estar titulado por letras aceites pela devedora e avalizadas pelo respectivo sócio António Domingos, sendo que a garantia do património pessoal deste avalista permitia considerar, de forma plausível, não se estar perante um crédito não cobrável;

- era a própria administração fiscal a não aceitar provisões para créditos de cobrança duvidosa se a contabilidade não evidenciasse esses créditos como duvidosos - cfr. CIRC, anotado da DGCI, pág. 181 - e no decorrer do exercício de 1993, a administração fiscal, através de circulares procedimentais de natureza interna, determinara não

se considerar créditos de natureza incobrável os que fossem titulados por letras, como era, manifestamente, o caso *sub judice*;

- considerava ainda a administração fiscal ser indispensável a existência de elementos objectivos sobre as acções propostas bem como provas documentais de terem sido encetadas diligências para o recebimento dos créditos em mora;

- no exercício de 1993 foi considerado directamente pela recorrente a perda de exercício decorrente da incobrabilidade do crédito perante a Sociedade de Construções António Domingos, SA, circunstância essa que decorria da declaração de falência da devedora e relativamente a esse crédito, a constituição de provisões sempre seria insuficiente;

- decorria, igualmente, do facto do dono da obra não ter assumido os créditos de subempreiteiros devidos pela sociedade devedora, cfr. art. 37º do CIRC (antigo);

- apenas no decurso do ano de 1993 pôde a Rte. apurar que de nada lhe serviriam as garantias pessoais que detinha sobre o sócio da sociedade devedora, pois aquele não possuía em nome próprio qualquer património;

- dessa forma, iludiu e frustrou, as perspectivas de cobrança que no exercício de 1992 eram justificadamente detidas pela recorrente;

- se o desrespeito pelos critérios constantes dos arts 33º e 34º do CIRC, conduzindo à não constituição ou constituição por valores insuficientes, poderá determinar a não aceitação para efeitos fiscais no exercício em que tal se vier a efectivar, do custo ou perda de crédito não provisionado, sempre será excepção à situação por força do previsto no art. 119º/3 de DL 132/93, de 23/04, como foi sancionado administrativamente na circular nº 12/96.

- não se vê, assim, fundamento para não considerar como custos de exercício de 1993, o valor de Esc. 52.884.097\$00, correspondente a 263.784,76, relativo ao montante de que era devedora a Sociedade de Construções António Domingos, S.A. e de que não foi constituída a respectiva provisão no exercício de 1992.

Não houve contra-alegação.

O Exmº Magistrado do MºPº, tendo vista no processo não se pronunciou.

A sentença recorrida entendeu que a defesa da Rte. assentou em três argumentos: a Universidade do Minho (dono da obra), garantira o pagamento do crédito da Rte. (subempreiteiro) sobre a devedora (empreiteiro), a Rte. era detentora de letras representativas do seu crédito e avalizadas pessoalmente por um sócio da devedora e gozava de garantia real e ainda o direito de retenção sobre a obra executada no âmbito da empreitada. Contudo e em relação ao 1º argumento, entendeu a sentença recorrida que tal circunstância não integrava o elenco previsto no art. 34º/3 do CIRC, como susceptível de afastar a consideração da cobrança duvidosa. Quanto ao 2º argumento também este foi afastado pela verificação da existência de processos de recuperação e de execução, estes instaurados pela Rte. - art. 34º/1/a) e nº 3/c) do CIRC. Por fim e quanto ao 3º argumento, sendo a Rte. subempreiteiro não podia opor-se à entrega da coisa pelo que não podia em 1992 invocar qualquer direito de retenção.

Entendeu ainda a sentença que em 1992, dada a existência de um processo especial de recuperação de empresa da devedora e três processos de execução instaurados pela Rte. para cobrança de valor superior ao dos créditos em questão e não ocorrendo qualquer das

situações previstas no art. 34º/3 do CIRC, designadamente a cobertura desses créditos por alguma garantia real, deveria a Rte. ter constituído provisão para créditos de cobrança duvidosa, não podendo apresentar estes, relativamente ao exercício de 1993, como incobráveis.

Incumbe, previamente à decisão sobre o fundo apreciar da questão que os termos do âmbito do recurso, medidos pelas respectivas conclusões, apropositem, e que, por se referir à incompetência do tribunal em razão da hierarquia, logra conhecimento prévio e oficioso, além de poder ser suscitada pelo MºPº (art. 45º/2 do CPT).

Na verdade, nas conclusões do recurso, o recorrente fez as afirmações que se referiram, o que leva a ver nalgumas delas a expressão de matéria de facto conducente à incompetência do tribunal.

É o caso da previsão sobre a fiabilidade da garantia do património do avalista que afastava a prognose da incobrabilidade do crédito titulado por letras aceites pela devedora (conclusão 5), das exigências da Administração Fiscal quanto a pressupostos de aceitação de provisões para créditos de cobrança duvidosa (conclusões 6, 7 e 8), da causalidade dessas circunstâncias para a atitude da recorrente ao considerar a perda de exercício decorrente da incobrabilidade do crédito (conclusão 9), da similar causalidade das circunstâncias referidas nas conclusões 10 e 11 e do facto aludido nesta última conclusão, e ainda do estado de surpresa causado pela indigência do avalista (conc. 12).

Tais assertivos reportam-se a determinações da realidade e pertencem ao domínio dos factos que se propõem para conhecimento no recurso, pois os mesmos não constam do probatório da sentença recorrida.

Ora, como este Supremo tem decidido, tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação dos factos dados como provados (ou não provados) na decisão recorrida, como as afirmações de factos que a fixação probatória omite e que se pretendem atendíveis na formação da situação individual de facto a interessar o sentido da decisão que se intenta fazer vingar no recurso.

Porque a competência do tribunal se afere pelo *quid disputatum*. que não pelo *quid decisum*, (1) é indiferente para o efeito em causa determinar a atendibilidade ou o relevo que a referida afirmação logrará no julgamento da causa posta em recurso, porquanto a respectiva pronúncia virá a caber ao tribunal que for julgado competente.

O que basta para que se considere que o recurso não tem como exclusivo fundamento matéria de direito, mas também inclui questão de facto, pelo que este tribunal é incompetente para o seu conhecimento, nos termos dos arts. 32º/1/b) e 41º/1/a) do ETAF e 280º/1º do CPPT, sendo para o mesmo competente o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário).

Termos em que se decide julgar este tribunal incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso e competente o referido tribunal.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça em 75 euros e procuradoria em 40%.

— Lisboa, 9 abril de 2003. — *Ermani Figueiredo* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Fonseca Limão*.

(1) CF. Manuel Andrade, *Noções de Processo Civil*, p. 89.

Acórdão de 9 de Abril de 2003.

Assunto:

Notificação pessoal. Pessoa colectiva (artigos 65º e 68º do CPT e artigos 228º A, 228º B e 234º do CPC, na redacção anterior à reforma de 1995/96). Recurso jurisdicional. Recurso de revista. Insindicabilidade da matéria de facto estabelecida (cfr. artigos 21º n.º 4 do ETAF e 722º n.º 2 do CPC).

Doutrina que dimana da decisão:

- I — De harmonia com o disposto nos artigos 65º e 68º do CPT a citação/notificação das pessoas colectivas, designadamente das sociedades, deve ser pessoal e concretizar-se-á nos termos do n.º 2 deste último, que aliás se encontra em perfeita sintonia com o, ao tempo, estatuído pelo CPC para a notificação das pessoas morais (cfr. artigos 228º A, n.º 3 e 5, 228º B e 234º, n.º 3 e 4 do CPC).*
- II — Discutindo o recorrente as mesmas questões colocadas e decididas pelo TCA e controvertendo a factualidade por este fixada sem quebra das regras estabelecidas no art.º 722º n.º 2 do CPC, o recurso jurisdicional assim minutado para este Supremo Tribunal há-de improceder, já perante o estabelecido no art.º 21º n.º 4 do ETAF.*

Recurso: 1641/02, Recorrente: ADR — Agência de Desenvolvimento Regional, Lda; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Consº. Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com o aliás douto acórdão do Tribunal Central Administrativo que, concedendo provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública e com fundamento na não verificação do antes acolhido entendimento de que caducara o direito à respectiva liquidação, revogou a sentença do TT de 1.ª Instância de Setúbal que julgara procedente a impugnação judicial deduzida por ADR — Agência de Desenvolvimento Regional, Ld.ª — contra liquidação adicional de IRC, referente ao exercício de 1990, no valor de Esc. 404.170.025\$00, mais determinando a baixa dos autos à 1ª Instância para conhecimento dos outros fundamentos da impugnação, por não ser caso ainda de aplicação do disposto no art.º 715º n.º 2, *ex vi* do art.º 749º, dele interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a Impugnante.

Pugnando pela revogação do impugnado julgado e intentando ver consagrada a tese que lhe dera vencimento na 1ª Instância, apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso, formulando, a final, as seguintes conclusões:

a) *Dispondo o artigo 65º, nº 1, do CPT, a obrigatoriedade de notificação por carta registada com aviso de recepção dos actos susceptíveis de alterar a situação tributária dos contribuintes e dispondo o artigo 66º, nº 3, do CPT, que nesses casos a notificação se considera efectuada*

na data em que o aviso de recepção for assinado pelo contribuinte (ou por pessoa que o possa fazer nos termos do regulamento dos serviços postais ou, acrescentamos nós, nos termos do artigo 68º do CPT),

b) *é violador da letra e do espírito das citadas normas — designadamente dos princípios da segurança e certeza jurídicas aí consagrados devido à importância atribuída aos actos objecto de notificação — o entendimento do Acórdão recorrido de que a notificação de acto de liquidação, adicional de IRC através de simples afixação de nota na porta da residência do notificando (artigo 235º, nº 2, do CPC, na redacção à data em vigor) que nela à altura se não encontrava, se pode considerar concluída na data dessa afixação — com a inerente presunção/ficção (e não certeza) de que o mesmo a terá recebido nessa data.*

c) *O referido entendimento não respeita o princípio de equivalência jurídica de que a analogia implícita sempre teria de partir, construindo uma ponderação de interesses e valores, diferente da consagrada especificamente (com utilização do termo “obrigatoriamente”) para os actos susceptíveis de alterar a situação tributária dos contribuintes equivalência axiológica só haveria caso houvesse o cumprimento das exigências previstas nos artigos 242º e 243º do CPC na redacção à data em vigor — máxime parte final do nº 1 do artigo 242 do CPC.*

d) *O referido entendimento tão-pouco é autorizado pelo artigo 65º, nº 4, do CPT, uma vez que a notificação por mera afixação de nota jamais se poderia qualificar como notificação pessoal — artigo 235º, nº 3, e artigo 228-A, nº 2, do CPC, na redacção à data em vigor.*

e) *A Administração Fiscal só pode queixar-se de si própria, ao ter iniciado diligências para a notificação praticamente no termo do prazo de caducidade de 5 anos (esse prazo completava-se em 31 de Dezembro de 1995 e as diligências foram iniciadas em 27.12.95 — fls. 391 e 392 dos autos) — não se pode nem deve, porque a notificação por carta registada com aviso de recepção não se afigurou praticável nem tão-pouco ter sido possível a notificação pessoal devido a ausência do notificando na época Natalícia/”ano novo”, pretender que tal notificação teria mesmo assim ocorrido por ter sido alegadamente afixada nota, uma vez que isso equivaleria a ignorar a axiologia inerente ao artigo 65º, nº 1, conjugado com o artigo 66º, nº 3 e, para quem o entenda, a axiologia inerente ao nº 4 do artigo 65º, todos do CPT.*

SEM CONCEDER E POR CAUTELA DE PATROCÍNIO,

f) *Independentemente da equivalência da notificação ao abrigo do artigo 235º, nº 2, do CPC, na redacção à data em vigor, em face da notificação prevista para as situações em causa nos artigos 65º, nº 1 e 66º, nº 3 do CPT, o Acórdão recorrido:*

i) viola o próprio artigo 235º do CPC de que se fez valer para sustentar a perfeição da notificação;

ii) e enferma de nulidade nos termos do artigo 668º, nº 1, als. b) e c), do CPC [ex vi do artigo 716º do CPC e do artigo 2º, al. f) do CPT e artigo 2º, al. e) do actual Código de Procedimento e de Processo Tributário — CPPT doravante].

g) *Viola o artigo 235º do CPC sob duas perspectivas:*

i) na medida em que é pressuposto da aplicabilidade do artigo 235º, nº 2, parte final, do CPC na redacção à data em vigor (notificação por afixação de nota na porta da residência) que o notificando se não encontrasse na residência quando do aviso contendo a data para a notificação, mas alguém lá se encontrasse — artigo 235, nº 1 do CPC —, caso contrário aplicável seria o artigo 238º do CPC — a lei não quis consagrar ficções de notificação, quis apenas conferir validade a no-

tificações em que houvesse probabilidades consistentes de o notificando vir a receber a notificação;

ii) e na medida em que o aviso ao notificando do dia e hora em que se realizaria a notificação teria sempre de ser afixado na porta da residência — só assim se respeitariam os procedimentos que a norma impõe para assegurar uma maior probabilidade de o notificando tomar conhecimento da data em que seria notificado.

h) Ora, nem se encontrava qualquer pessoa na residência do notificando nem foi afixado qualquer aviso na porta do notificando, conforme resulta de fls. 2, al. e) do Acórdão recorrido que reproduz fls. 392 dos autos.

i) Finalmente, o Acórdão recorrido enferma de nulidade nos termos:

i) do artigo 668º, n.º 1, al. b) do CPC na redacção à data em vigor, uma vez que ao efectuar um alargamento à matéria de facto dada como provada, não especifica os fundamentos do sentido da sua convicção de que teria havido afixação da nota que consubstanciaria a notificação (fls. 2 do Acórdão, al. f) - fundamentação essa absolutamente necessária porquanto todos os indícios dos autos (fls. 384 e seguintes, v.g.), incluindo indícios reproduzidos pelo próprio Acórdão recorrido daquele que, foi o modus operandi da Administração Fiscal neste caso (fls. 2 do Acórdão, al. e), apontam no sentido na inexistência de qualquer afixação em obediência ao prescrito no n.º 1 e 2 do artigo 235º do CPC;

ii) do artigo 668º, n.º 1, al. c), do CPC, ao concluir que teria havido notificação válida e perfeita ao abrigo do artigo 235º, n.º 2, parte final, do CPC, na redacção à data em vigor, isto é, que teria havido afixação de nota na porta da residência, sem que a factualidade dada como assente sequer formalmente abarque a situação afixação “na porta da residência” do notificando — vide fls. 2, al. f) do Acórdão recorrido —, directa ou indirectamente — nem elementos haveria para o fazer, uma vez que como se referiu nem sequer há indícios mínimos que permitam concluir ter havido qualquer afixação, muito menos afixação com este pormenor: “na porta da residência”.

Não houve contra-alegações

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo emitiu depois mui douto e bem fundamentado parecer opinando pela improcedência do recurso, por um lado porque improcederem, em seu esclarecido entender, as conclusões a) a e) das alegações da Recorrente,

Uma vez que, aduziu, no controvertido ponto — o de saber qual a data da citação relevante para efeito de contagem do prazo de caducidade do direito de liquidar o imposto —, o sindicato acórdão operara antes criterioso julgamento da matéria de facto e boa interpretação e aplicação da lei,

E, por outro, porque não se verificava também a arguida nulidade do acórdão (al. b) e c) do n.º 1 do art.º 668º do CPC) uma vez que, salientou, não só a lei não manda especificar os fundamentos dos fundamentos de facto, como parece pretender a Recorrente, como se não verificaria também a invocada oposição dos fundamentos com a decisão, já que, neste ponto, o que a Recorrente faz é criticar a matéria de facto estabelecida pelo Tribunal a quo.

Colhidos os vistos legais, e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

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

Factos fixados pelo TT de 1.ª Instância:

a) A notificação da liquidação em causa foi feita através de funcionário;

b) Que esse funcionário não teve qualquer contacto pessoal ou físico com o legal representante da impugnante;

c) Que a carta expedida em 28.12.95, se destinou a confirmar a aludida notificação, nos termos previstos no art.º 243.º n.º 3 do CPCivil, na redacção em vigor à data; e,

d) Que esta última carta apenas foi levantada da estação dos correios da Costa de Caparica em 5.1.96 (cfr. AR de fls. 296v.).

Factos que foram acrescentados ao probatório, nos termos do convocado art.º 712º do CPC:

e) Para proceder à notificação à ora recorrida da liquidação adicional de IRC relativo ao exercício de 1990, emitiu a AF o mandado cuja cópia consta a fls. 392 dos autos, em 27 de Dezembro de 1995, tendo o Sr. Funcionário em certidão de diligências, da mesma data aposto no seu verso, feito mencionar entre outros dizeres o seguinte:

Certifico que hoje, pelas 11.00 horas, pretendendo cumprir o mandado que antecede, desloquei-me à morada constante do mesmo; e ali verifiquei não o poder cumprir, visto não se encontrar nenhum dos sócios da sociedade nem qualquer empregado ou vizinho que se prestassem a receber a notificação. Refira-se que a sede da sociedade é uma casa particular com um grande logradouro, murada e com entrada por um portão. Depois de tocar a campainha várias vezes, ninguém atendeu. . .

É do meu conhecimento pessoal, porém, que aqui é a sede da sociedade A.D.R. — Agência de Desenvolvimento Regional, Lda, por ter efectuado recentemente aqui uma notificação relativa a outro processo.

Por isso, deixei na Caixa do Correio, aviso com hora certa para amanhã, dia 28.12.95 pelas 11.00 horas, para proceder à notificação que hoje me propunha efectuar.

Murfacém, 27 de Dezembro de 1995.

. . . (aviso a fls. 394);

f) E no dia 28.12.1995, na morada da referida sede, foi afixado o seguinte AVISO:

Fica V.Ex.a avisado nos termos da parte final do n.º 1 do art.º 235.º do Código de Processo Civil, por ninguém se encontrar presente nesta morada supra-indicada e não existirem porteiro nem vizinhos que se prestem a receber a presente notificação apesar do aviso deixado nesta morada em 27.12.95 em que lhe marquei esta data e hora para a realização desta diligência, do teor do mandado cuja cópia junto, sendo entregue também o documento de cobrança — recibo do IRC modelo 20.

...
Murfacém, 28 de Dezembro de 1995.

. . . (fls. 395);

g) E neste mesmo dia 28.12.95, foi remetida à mesma ora recorrida a carta registada supra-referida, cuja a assinatura do AR pelo destinatário ocorreu em 5.1.96 (cfr. doc. de fls. 396 e 396v.);

h) A ora recorrida nas inscrições à matrícula existente na Conservatória do Registo Comercial de Almada tem inscrita a sua sede em Quinta da Vela, Murfacém, freguesia de Trafaria — doc. de fls. 371 e segs.

E com base na transcrita factualidade julgou, como se deixa referido, procedente o recurso da Fazenda Pública que apreciava e revogou a sindicada sentença do TT de 1ª Instância no ponto em que julgara procedente a impugnação judicial com fundamento na invocada caducidade do direito de liquidar o questionado IRC pois, perante os apontados factos materiais da causa, sufragou antes entendimento de que

“... não há motivo válido para se entender que a data de citação é a da recepção da falada carta, e não a da fixação da nota na porta da residência. A recepção da carta não adianta nada relativamente ao conhecimento que já então o réu tinha, pela nota, da acção que contra si fora proposta.”

E assim porque, considerou-se,

“... No caso, com efeito, também a consequente notificação da liquidação adicional do IRC de 1990, deveria ter sido feita por carta registada com aviso de recepção ou, por outra forma mais solene igualmente prevista na lei.”

Porém, face ao disposto no convocado e aplicável art.º 68º do CPT, pois se tratava de notificação/citação a transmitir a pessoa colectiva (sociedade), e ao entendimento que o tribunal recorrido lhe emprestou, designadamente no acórdão de 20.2.2001, processo n.º 4.489/00, e mediante invocação de opinião concordante de Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, in CPT, anotado, pág. 144, entendeu-se que

“Nada, obsta(va), porém, a que, em lugar de notificação postal, se ordene a notificação por mandado a cumprir por funcionário para notificar directamente o interessado.

E efectuada por mandado, como foi, que constitui uma forma mais solene de notificação do que a efectuada por carta registada com aviso de recepção,...

“... a citação ocorre, não com a assinatura do AR pelo destinatário, mas sim com a afixação dessa nota de citação na morada ou sede do destinatário, . . . , servindo tal carta registada com AR apenas para lhe comunicar a data em que ocorreu tal citação, a forma que foi seguida, o dia até ao qual se pode defender, etc.”

“É que a citação quase pessoal é precedida de citação pessoal propriamente dita, em que o funcionário se certifica de que a residência em que procurou o réu é, efectivamente, a sua, e que ele não se encontra por razões apenas accidentais. Dai que seja deixada a indicação de hora certa para outro dia, em que o funcionário há-de voltar para fazer a citação pessoal. A lei supõe, naturalmente, que esta nota, porque o réu reside na casa, chegará ao seu conhecimento e, consequentemente, se ele não for encontrado no dia e hora marcados, é porque não pôde ou não quis estar presente.

A mesma suposição vale para a afixação da nota de citação: também esta chegará ao conhecimento pessoal do réu.”

E, “No caso, nenhuma dúvida existe que o gerente da ora recorrida tinha a sua residência no local onde foi tentado cumprir o mandado de notificação, como o mesmo também confessa nos art.ºs 6.º e 7.º da sua petição a fls. 130 dos autos, lugar em que nos termos do disposto no art.º 68º n.º 1 do CPT, podia ser notificado, aliás, era o mesmo local onde a sociedade tinha a sua sede, como desde a sua petição inicial sempre a ora recorrida a tem considerado.”

Assim e em sede decisória julgou-se procedente o recurso da Fazenda Pública e, com a apontada fundamentação, considerou-se inválida a antes decretada caducidade do direito de liquidar o questionado imposto, revogou-se, no ponto, a sindicada sentença do TT de 1ª Instância, mais se tendo ordenado a baixa dos autos àquele TT de 1ª Instância para conhecimento dos demais fundamentos da impugnação já que, evidenciou-se, não era caso de julgar em substituição (cfr. art.º 715º n.º 2 e 749º do CPC).

É contra o assim decidido e nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional que se insurge a Recorrente per-

seguindo julgado que porventura dê antes acolhimento à tese que lograra vencimento no TT de 1ª Instância acerca da decretada caducidade do direito à liquidação e, subsidiariamente, seja declarada a nulidade do sindicado acórdão, face às arguidas violações do disposto nas al. b) e c) do n.º 1 do art.º 668º do CPC.

Não lhe assiste porém qualquer razão e o presente recurso mostra-se antes irremediavelmente condenado ao insucesso, tal como aliás, ao menos implicitamente, a Recorrente parece admitir quando, em sede conclusiva final e ainda subsidiariamente, pede seja “... ordenada a baixa dos autos à 1.ª Instância para conhecimentos dos outros fundamentos da impugnação,...”.

Porque arguida a nulidade do impugnado acórdão, sobre ela importa que, em primeiro lugar, nos debrucemos pois que, a proceder, sempre prejudicaria o eventual conhecimento do demais.

Porem e tal como bem atentamente anota o Ilustre Procurador Geral Adjunto, neste segmento da sua impugnação jurisdicional, a Recorrente mais não faz do que questionar a matéria de facto fixada pelo tribunal recorrido,

Matéria que porque fixada nos termos e de harmonia com o estabelecido no n.º 1 do art. 712º do CPC, já que do processo constavam todos os elementos de prova que serviram de base à respectiva decisão, é agora insindicação por este Supremo Tribunal enquanto tribunal de revista - cfr. art.º 21º n.º 4 do ETAF -, não sendo também caso de verificação dos factos/ circunstâncias indicados pelo n.º 2 do art.º 722º do CPC que, aliás, nem sequer vem alegado.

E, ao contrário do sustentado pela Recorrente, no impugnado acórdão, tal como aliás decorre além do mais dos excertos que se deixaram transcritos, faz-se bem cuidada discriminação, quer factos dados por assentes, quer da referência aos documentos a que se reportam e que constam do processo, bem assim como dos atinentes preceitos legais a que foram subsumidos e que impunham a decisão.

Assim, tendo antes o tribunal ora recorrido fixado irrepreensivelmente a matéria de facto necessária à consequente decisão de direito que, no ponto — data a partir da qual haveria de contar-se o prazo legal para aquilatar da tempestividade ou não da controvertida liquidação adicional — importava proferir para dirimir a questão subjacente ao recurso jurisdicional da Fazenda Pública que lhe cumpria,

Circunstância que, tal como anota o Ex.mo Magistrado do Ministério Público, sempre demanda, por um lado, a improcedência das conclusões a) a e) do presente recurso,

E, por outro, impõe também se conclua pelo infundado do recurso quanto às suscitadas nulidades (cfr. als. b) e c) do art.º 668º n.º 1 do CPC).

Na verdade e ao contrário do sustentado pela Recorrente, importa antes concluir, repete-se, que no sindicado aresto se operou bem cuidada especificação da factualidade dada por verificada e assente e que suportam a decisão de direito proferida,

Não se verificando assim, também e consequentemente, qualquer oposição entre aquela decisão e os respectivos fundamentos.

Improcedem antes, isso sim, todas as conclusões do presente recurso jurisdicional. (No mesmo sentido podem ver-se, a título de exemplo, já que essa é a jurisprudência deste Supremo Tribunal, os acórdãos de 08.05.1996, processo n.º 20.010, e de 10.03.1999, processo n.º 22.878, in DR Apêndice de 18.05.1998, pág. 1523 e de 23.05.2002, pág. 1007, respectivamente.).

Termos em que acordam os Juizes deste Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, em negar-lhe provimento, assim confirmando o aresto com ele impugnado.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 9 de Abril de 2003. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Branção de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 9 de Abril de 2003.

Assunto:

Despacho conjunto.

Doutrina que dimana da decisão:

Se a lei exigir um despacho conjunto para se atingir determinado efeito, e o despacho for assinado apenas por uma das autoridades competentes para o despacho conjunto, este não existe como conjunto mas como despacho individual.

Recurso n.º 1779/02. Recorrente: Modelo. Soc. Gest. Participações Sociais, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Cons.º Almeida Lopes.

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

1.º Relatório

Com fundamento em vício de violação de lei por erro no pressuposto de direito — está em causa a correcta interpretação da al. b), do n.º 1, do art.º 39.º do CIRC, na redacção vigente em 1992 — a contribuinte MODELO — Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A., com sede no lugar de Espido, Via Norte, Maia, deduziu impugnação judicial contra o indeferimento parcial da reclamação oportunamente apresentada, na qual tinha impugnado a liquidação de IRC do ano de 1992 por não consideração como custo fiscal de um donativo à Fundação Belmiro de Azevedo.

Por sentença de fls. 59 e seguintes, o Tribunal Tributário do Porto julgou a impugnação improcedente pelo facto de o acto administrativo de reconhecimento do interesse cultural da Fundação não conter a decisão do Ministro das Finanças, quando a lei exige um despacho conjunto. A assinatura do Ministro das Finanças é um requisito essencial à validade do acto e não uma mera formalidade.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a impugnante para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 76 e seguintes, nas quais concluiu que, ao tempo, não existia Ministro da Cultura para um despacho conjunto; que o Ministro das Finanças não tinha de intervir em matéria que extravasava as atribuições do Ministério das Finanças; que o lapso da falta de despacho conjunto não lhe é imputável; que o que interessa é a substância económica dos factos tributários; que pode ter havido delegação de competências do Ministro das Finanças; que é irrelevante que o acto se chame

de declaração ou despacho e que a liquidação de juros compensatórios não está fundamentada, pelo que é nula.

O M.º P.º não emitiu parecer.

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

- para o ano de 1992, a recorrente contabilizou como custo um donativo de 6.000.000\$00 à Fundação Belmiro de Azevedo;
- o Fisco não aceitou esse custo pelo facto de o interesse cultural da Fundação ter sido reconhecido apenas pelo Secretário de Estado da Cultura, pelo que não houve despacho conjunto com a assinatura do Ministro das Finanças.

2.º Fundamentação

Nos termos do art.º 39.º, n.º 1, al. b), do CIRC, redacção vigente em 1992, alguns donativos eram considerados como custos ou perdas de exercício se as entidades beneficiárias assumissem manifesto interesse cultural, “reconhecido por despacho conjunto do Ministro das Finanças e do ministro que tenha a seu cargo o sector da cultura”.

Logo pelos termos da lei fiscal é irrelevante a questão de saber se há ou não um Ministro da Cultura. O que interessa é que deve existir, sempre, um ministro que tenha a seu cargo o sector da cultura, seja o Primeiro-Ministro ou outro qualquer.

Não foi por aqui que o tribunal de 1.ª instância decidiu. Se se ler com muita atenção a sentença recorrida, vemos que o M.º Juiz a quo se baseou, exclusivamente, na falta de assinatura do Ministro das Finanças. E a intervenção do Ministro das Finanças era essencial por estar em causa a concessão de um benefício fiscal, que não pode ser concedido à margem e sem controlo do Ministro das Finanças. Para o M.º Juiz a quo, tem de haver despacho conjunto com intervenção do Ministro das Finanças.

Se lermos as alegações e conclusões de recurso, vemos que a recorrente quase se alheia do fundamento pelo qual a impugnação foi julgada improcedente, deslocando a sua argumentação para a não existência de um Ministro da Cultura em 1992.

Logo, o recurso não impugna o fundamento da sentença, o qual se mantém de pé: faltou a assinatura do Ministro das Finanças, pelo que não há despacho conjunto, como a letra da lei exige.

Diz a recorrente que a matéria extravasava o âmbito das atribuições do Ministério das Finanças, pelo que o Ministro das Finanças não tinha de intervir. Mas não é verdade, pois a matéria tem a ver com a concessão de um benefício fiscal, que é matéria do Ministro das Finanças.

Sustenta a recorrente que a falta de despacho conjunto não lhe é imputável.

Porém, em face de um despacho do Secretário de Estado da Cultura, não acompanhado da assinatura do Ministro das Finanças, a Fundação podia pedir a rectificação do lapso, nos termos do artigo 148.º do Código de Procedimento Administrativo.

Entende a recorrente que a liquidação de juros compensatórios é nula por falta de fundamentação de direito.

Porém, a falta de fundamentação dos actos não gera nulidade mas anulabilidade, que tem de ser suscitada dentro do prazo legal, o que não aconteceu.

Por todas estas razões, entende este STA que a sentença recorrida interpretou correctamente a lei, pelo que não é susceptível de qualquer reparo.

3.º Decisão

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

Custas pela recorrente, com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 9 de Abril de 2003. — *Almeida Lopes* (relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*.

Acórdão de 9 de Abril de 2003.**Assunto:**

Terceiro.

Doutrina que dimana da decisão:

Quem for citado no processo de execução fiscal não tem a qualidade de terceiro para efeitos de embargos de terceiro.

Recurso n.º 1838/02, em que é recorrente Maria Celeste Maia Bispo Gonçalves Séneca e recorrida Fazenda Pública. Relator, o Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento na sua qualidade de terceiro e na violação da sua posse, MARIA CELESTE MAIA BISPO GONÇALVES SENECA, residente na Rua Prof.^a Adília Maia Bispo, n.º 4, S. Facundo, Abrantes, deduziu embargos de terceiro à penhora feita no processo de execução fiscal n.º 4138-98/100003.9 da 2.ª Repartição de Finanças de Abrantes.

Por sentença de fls. 102 e 103, o Tribunal Tributário de Santarém julgou os embargos improcedentes pelo facto de a embargante não ter a qualidade de terceiro, pois foi citada como executada no processo de execução fiscal.

Não se conformando com essa sentença dela recorreu a embargante para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 112 e seguintes, nas quais concluiu que o bem penhorado é bem próprio da embargante, que a dívida era do executado inicial e que a penhora a afectou.

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

Neste STA, o M.ºP.º não emitiu parecer.

Corridos os vistos cumpre decidir.

O que está em causa é a questão de saber se a recorrente tem o estatuto de terceiro, a fim de legitimar os embargos de terceiro.

Para efeitos de embargos de terceiro, considera-se terceiro aquele que não tenha intervindo no processo ou no acto jurídico de que resultou a diligência judicial, nem represente quem foi condenado no processo ou quem no acto se obrigou.

Ora, como se vê pela sentença recorrida, a recorrente teve intervenção no processo de execução fiscal, pois foi aí citada e até deduziu oposição.

Logo, a recorrente não tem a qualidade de terceiro, pelo que os embargos não podem proceder.

Nos termos do art.º 237.º, n.º 1, do CPPT, para se poder embargar é preciso ser terceiro.

Vem dado como provado que a embargante foi citada no processo de execução.

Logo, a embargante não é terceiro por ter tido intervenção no processo de execução, quer quando foi citada, quer quando deduziu oposição.

Assim, improcedem todas as conclusões das alegações.

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

Custas pela recorrente, com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 9 de Abril de 2003. — *Almeida Lopes* (relator) — *Fonseca Limão* — *Ernâni Figueiredo*.

Acórdão de 9 de Abril de 2003.**Assunto:**

IRC. Pagamentos por conta. Natureza. Impugnação autónoma. Art.153º do CPT (133º do CPPT). Consideração na liquidação final.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os pagamentos por conta podem ser objecto de impugnação judicial autónoma, nos termos do art. 153º do CPT (actual art. 133º do CPPT).*
- 2 — *Não o sendo e ainda que a mais efectuados, devem ser tidos em conta na liquidação final.*
- 3 — *Tal resulta, desde logo, da sua natureza de prestações antecipadas do imposto devido a final.*
- 4 — *Como igualmente dos princípios da justiça e da verdade material, como do próprio carácter indisponível da relação jurídica tributária e do princípio da legalidade.*

Recurso n.º 1943/02 em que são recorrente Fazenda Pública e recorrida IKEBANA & JEROPCO, LIMITED. Relator Ex.^{mo}. Conselheiro. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1.ª Instância de Faro, proferida em 07/06/02, que julguei procedente a impugnação judicial deduzida por JEROPCO LIMITED E IKEBANA LIMITED, contra as liquidações de IRC dos anos de 1998 e 1999, nos valores respectivamente de 103 452\$00 e 100 001\$00.

Fundamentou-se a decisão, em que os pagamentos por conta devem ser tidos em consideração na liquidação final, como resulta do princípio de justiça material insito no art.º 54.º n.º 2 da LGT e da verdade material constante dos art.ºs 5.º e 6.º do RCPIT, bem como o princípio da boa fé, não sendo de aplicar o disposto no art.º 133.º do CPTT,

uma vez que os impugnantes não pretendem reaver tais pagamentos por conta mas, antes, que eles sejam considerados nas liquidações impugnadas.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

“Deve revogar-se a sentença recorrida, porquanto:

1 — Desde logo, o Tribunal julgou *ex aequo et bono* quando não podia, por se tratar de uma relação jurídica indisponível, nem existir disposição legal que o permita.

2 — Na verdade, em virtude dos interesses em causa, do princípio da legalidade e da inderrogabilidade das normas tributárias, a Administração Fiscal não pode dispor do seu direito, seja renunciando à aplicação do imposto, seja aceitando uma tributação em medida diversa da prevista na lei.

3 — Por outro lado, encontrando-se a determinação quantitativa do elemento objectivo do facto tributável, bem como da realidade sobre que incide a taxa, rigorosamente definida na lei, por força do princípio da legalidade, (reserva absoluta de lei formal), consagrado constitucionalmente.

4 — Não dispondo, assim, a Administração Fiscal de qualquer liberdade de escolha dos elementos que concorrem para definir a prescrição tributária.

5 — Tal implica que, ordenar à Administração Fiscal que proceda a uma liquidação onde se considera elementos não previstos legalmente é inconstitucional, precisamente por brigar contra o referido princípio da legalidade na sua expressão de reserva absoluta de lei ou de tipicidade, contido no artº 103º.

6 — Ora, os tribunais nos factos submetidos a julgamento não podem infringir os princípios consignados na Constituição, bem como as normas legais.

7 — Logo, não enfermando o acto tributário de qualquer ilegalidade não podia o mesmo ser anulado.

8 — Acresce que, a tutela jurídica dos interesses em causa, em ordem a proteger o princípio programático da justiça material, está devidamente assegurada pelo meio processual previsto, ao tempo, no artº 153º do CPT.

9 — Não podendo os impugnantes livremente optar pela impugnação da liquidação ou pela impugnação do pagamento por conta necessariamente antecedida de reclamação, para tutela judicial efectiva das suas posições subjectivas.

10 — Dai que, não tendo sido usado, em tempo, o meio correcto, se precluiu o conhecimento de qualquer vício do acto indevido de pagamento por conta, susceptível de influenciar o acto de liquidação, no sentido da sua anulação, modificação ou substituição.”

E contra-alegaram as impugnantes, concluindo por sua vez:

“I — As impugnações deduzidas pelas recorridas foram precedidas de reclamação que mereceu indeferimento, pelo que foi observado o artº 153º do CPT.

II — O artigo 103º da Constituição da República Portuguesa tem como uma das suas preocupações essenciais garantir que os contribuintes não sejam injustiçados ou oprimidos por um sistema fiscal injusto.

III — Existem dois princípios que se sobrepõem aos outros e que não podem ser violados, que são os da não duplicação do imposto e o da justiça material.

IV — A não devolução de um pagamento por conta, leva a que um mesmo facto tributário seja colectado duas vezes, isto é, que dê

origem, ainda que parcialmente, a dois pagamentos de impostos ou a dois recebimentos de imposto.

V — A não devolução ou a não consideração do pagamento por conta ofende o princípio da justiça material atendendo a que a Administração Fiscal, na prossecução do interesse público de arrecadação dos impostos, deve actuar por forma a consegui-lo sem que tal represente um maior sacrifício para as posições jurídicas dos particulares e, portanto, abusivo dos seus direitos.

VI — Não se pode assim permitir que a Administração Fiscal, ao liquidar o IRC, não tenha considerado, nem respeitado a situação jurídica das impugnantes, que já tinham feito pagamento por conta daquele imposto liquidado.

VII — As liquidações enfermam assim de ilegalidade por erro de quantificação”.

O Exmº Magistrado do MP emitiu o seguinte parecer:

“Os pagamentos por conta, de que tratam os autos, foram efectuados na errada convicção da existência da sua obrigatoriedade.

Diz a lei (artº 153º do CPT, então em vigor; hoje, o artº 133º do CPPT) que a forma processual adequada para reaver o, assim, indevidamente pago é a impugnação judicial, precedida da reclamação.

Ora, considerando que, no caso dos autos o contribuinte não recorreu a esse meio processual; que não há norma que permita à Administração Fiscal considerar esses pagamentos na liquidação do IRC devido; e que a relação jurídica tributária é indisponível, é de concluir que a liquidação impugnada não podia ser anulada pelas razões por que o foi.

Termos em que sou do parecer que o recurso da Fazenda Pública merece provimento.

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

Em sede factual, vem apurado que:

“1 — As impugnantes são sociedades com sede em Compendium House Wesley Street P. O. Box 316 e em St Helier, Jersey, Ilhas do Canal, respectivamente;

2 — Não têm elas direcção efectiva nem estabelecimento estável em território português;

3 — São elas proprietárias de um prédio urbano sito no Rossio de Almádena, freguesia da Luz, do concelho de Lagos, inscrito na matriz sob o artº 1679º, que se encontra arrendado;

4 — No ano de 1998, recebeu a primeira impugnante de rendas de tal prédio no valor de 2.342.655\$00 e a segunda, o valor de 1.560.115\$00;

5 — Relativamente a tais rendimentos, efectuou cada uma das impugnantes dois pagamentos por conta, cada um no valor de 50.000\$00 relativamente a cada um dos anos de 1998 e 1999;

Nas liquidações de IRC respeitantes a tais anos, não foram contemplados tais pagamentos por conta.”

Veamos, pois:

Como resulta do probatório, as impugnantes não tem direcção efectiva nem estabelecimento estável em território português, pelo que não estavam obrigadas aos ditos pagamentos por conta - artº 98º do CIRC.

Mas fizeram-nos pretendendo que lhes sejam considerados nas liquidações finais, ora impugnadas.

O artº 153º do CPT, - actual artº 133º do CPPT -, aplicável ao tempo, dispunha ser o pagamento ”susceptível de impugnação judicial

com fundamento em erro sobre os pressupostos da sua existência ou do seu quantitativo quando determinado pela administração fiscal”.

Mas tal não significa que os pagamentos a mais efectuados não devam ser levados em consideração na liquidação final.

Pelo contrário.

Cf. Jorge de Sousa, CPPT Anotado, 3ª edição, pág. 659, nota 4 *in fine*.

Desde logo, dada a sua natureza.

Pois os pagamentos por conta do imposto devido a final, são para o efeito em causa, as entregas pecuniárias antecipadas que sejam efectuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do acto tributário — artº 33 da LGT.

Trata-se, pois, de prestações antecipadas do imposto devido a final.

Pelo que devem naturalmente ser considerados na liquidação posterior.

Isto sem prejuízo de, antecipadamente a esta, e com base nos referidos pressupostos, o contribuinte poder deduzir impugnação autónoma nos termos e prazos referidos no dito artº 153º.

Mas, se o não fizer, eles terão de ser considerados a final, nos termos expostos.

A tal solução conduzem, aliás, os princípios constitucionais invocados quer na sentença recorrida, quer pela própria recorrente.

Tal solução é, na verdade, preconizada pelos princípios da justiça e da verdade material e pelo próprio carácter indisponível da relação jurídica tributária, bem como pelo princípio da legalidade.

Nem a recorrente indica qualquer norma que vede aquela consideração, a final, dos pagamentos antecipados.

Como seria mister, atenta a predita natureza de tais pagamentos.

Termos em que, e sem necessidade de maiores explicações, se acorda em negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Abril de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 9 de Abril de 2003.

Recurso n.º 1959/02-30 em que é recorrente Fazenda Pública e recorrida: Parra & Mendonça, Lda . Relator: Exmº Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

A F. P., inconformada com o acórdão, a fls. 739 e seguintes, do T.C.A., que concedeu provimento ao recurso, interposto por Parra e Mendonça, Lda, da sentença, a fls. 709 e seguintes, do T. T. de 1ª Instância de Setúbal, que lhe havia julgado improcedente a impugnação deduzida contra liquidação adicional do IRC/90, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 — O objecto do recurso é fixar uma margem de lucro.

2 — O impugnante aceitou expressamente que essa margem de lucro deveria ser fixada num mínimo de 2,53 % e num máximo de 6,11 %.

3 — O próprio Acórdão refere na sua página seis, penúltimo parágrafo que “A recorrente não põe em causa neste recurso o referido método de apuramento da matéria tributável, discorrendo apenas da quantificação” (fim de transcrição).

4 — A AF fixou-a em 15 %, à semelhança do que tinha acontecido em relação aos anos de 1997 e 1998, em sede de “Comissão Distrital de Revisão de Setúbal”.

5 — E fundamentou essa margem devidamente, conforme consta das alíneas e), f), g), h), i), j) e l) da descrição dos factos dados como provados.

6 — A impugnante, conforme se provou nos autos (alínea d) da relação dos factos provados) ”desde o ano de 1987, inclusive, que deixou de organizar a sua contabilidade para efeitos fiscais, não obstante continuar a exercer normalmente a sua actividade”.

7 — O Tribunal ao anular a liquidação, para além de fazer errada interpretação dos factos, e, por isso, errada aplicação da lei (artº 81º do C.P.T. e 51º e 52º do CIRC) vai além do pedido e excede as suas competências ofendendo, igualmente, o disposto no art. 661º nº 1 do CPC.

8 — Embora este aspecto seja menor em relação às restantes conclusões, os factos acrescentados pelo MD Acórdão à matéria dada como provada resumem-se a meras considerações, sem qualquer fundamento em prova feita nos autos, pelo que nunca poderiam ser acrescentados.

9 — Fez, assim, o MD Acórdão, recorrido, errada interpretação do pedido, dos factos e errada aplicação da lei (arts. 51º e 52º do CIRC e 81º do C.P.T. e ainda e sobretudo do art. 661º nº 1 do CPC pelo que deve ser revogado e substituído por outro que mantenha a liquidação efectuada.

Contra-alegou a recorrida, batendo-se pela manutenção do julgado.

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que este S.T.A. não pode sindicicar os factos fixados pelo acórdão recorrido e que, tendo o T.C.A. decidido que a quantificação da matéria colectável estava errada, não podia deixar de anular a liquidação feita com base naquela, vindo a concluir não merecer provimento o recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

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

Registe-se, antes de mais, que, nos termos dos arts. 21º nº 4 e 32º nº 1 al. b) do E.T.A.F., este S.T.A. não conhece, na situação vertente, da matéria de facto e, por isso, improcedem as conclusões do recurso atinentes a tal matéria.

Sobra-nos, pois, para decidir a questão de saber se o acórdão recorrido violou ou não o art. 661º nº 1 do C.P.Civil.

Certo é que, no recurso interposto da sentença da 1ª Instância para o T.C.A., apenas questionou a impugnante o quantitativo da margem de lucro líquido que lhe havia sido fixada em 15 %, propondo, em sua substituição, uma outra a situar entre os 2,53 % e os 6,11 %.

Porém, o acórdão recorrido, considerando que “a Administração Tributária não utilizou critérios adequados à qualificação do apuramento da matéria tributável, violando o disposto nos art. 52º do CIRC e 81º do C.P.T., o que conduz à errónea quantificação da matéria tributável”, viria a conceder provimento ao recurso, revogando a sentença da 1ª Instância e anulando a liquidação impugnada.

E é contra o assim decidido que se insurge a F.P., concluindo pela violação do disposto no art. 661º n.º 1 do C.P.Civil que assim dispõe:

A sentença não pode condenar em quantidade superior ou em objecto diverso do que se pedir.

Refira-se, desde já, que, se a questão se situasse no plano puramente civilístico, seria certa a tese da F. P.; na verdade, a recorrente levou mais do que pediu.

Acontece, porém, que nos situamos na área fiscal onde, de harmonia com o disposto nos art. 6º da L.P.T.A. e 120º do C.P.T., então em vigor, há que ter presente que os recursos contenciosos, nomeadamente, a impugnação judicial, são de mera legalidade e têm por objecto a declaração de invalidade ou anulação dos actos recorridos.

Pelo que, em matéria de actos indivisíveis, natureza que assume o acto de determinação da matéria tributável, não podem ocorrer anulações parciais, pois que ou são mantidos ou anulados, na sua totalidade.

Daí que o acórdão recorrido, ao decidir pela errónea quantificação da matéria colectável, não podia, tal como proposto pela recorrente, situar o lucro tributável entre 2,53% e 6,11%, ou entre 2,53% e 15%, como pretende a Fazenda Pública. Vistas as coisas nesta óptica, forçoso é concluir não lograr aplicação, na situação vertente, o artº 661º n.º 1 do C.P.Civil, o que equivale a dizer que o acórdão recorrido o não violou.

E, sendo errónea a determinação da matéria tributável, a liquidação que nela se apoiou não podia deixar de ser anulada.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Sem custas.

Lisboa, 9 de Abril de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 9 de Abril de 2003.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem factos que a sentença em apreciação não fixou, pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Recurso nº 1982/02. Recorrente: Maria José Teixeira Carvalho; Recorrida: Fazenda Pública; Relator Exm. Consº. Dr. António Pimpão.

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

1. Maria José Teixeira Carvalho recorre da decisão que, em processo de oposição, indeferiu liminarmente a petição inicial por apenas a

ilegalidade em abstracto da liquidação da dívida exequenda ser fundamento legal de oposição.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

a) quando o contribuinte, em determinado período, não é detentor ou possuidor de bens ou proveitos capazes de gerar matéria colectável, não pode ser objecto de qualquer incidência tributária;

b) no caso *sub judice*, resulta do sobredito que a ora recorrente não tendo usufruído qualquer proveito, não pode ser sujeito passivo do pagamento de qualquer ónus tributário;

c) se, no entanto, a Fazenda Pública entendeu - como foi o caso - de maneira diversa, restou à ora recorrente, deitar mão à oposição à execução;

d) não com base na al. h), do n.º 1, do art.º 204º do C.P.P.T., mas antes, e sim, com o fundamento inscrito na al. b) do mesmo dispositivo;

e) seja, a sua ilegitimidade.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a eventual incompetência em razão da hierarquia por questionar a 2ª conclusão matéria de facto veio a mesma a fls. 84 afirmar que aceita a incompetência deste STA e a competência do TCA requerendo a oportuna remessa dos autos a este Tribunal.

O EMMP afirmou nada opor à questionada incompetência em razão da hierarquia.

2. A decisão recorrida depois de afirmar que a oposição constitui uma contra-acção do devedor à acção executiva refere que, em sede fiscal, não visa, a oposição, o suprimento de vícios formais do processo executivo, mas sim extingui a execução pela eventual procedência de algum dos fundamentos previstos no artº 204º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que implicam a extinção total ou parcial da dívida exequenda em relação ao executado, por ocorrência de factos externos à própria execução.

Acrescenta que os fundamentos da oposição são, apenas, os taxativamente enumerados nas diversas alíneas do artº 204º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e que a ilegalidade, em concreto da liquidação, seja qual for a entidade que tenha procedido à mesma não é fundamento de oposição.

Que a oponente, suscita uma questão referente à ilegalidade concreta da liquidação da dívida exequenda a qual, nos termos do disposto no artº 204º h), do Código de Procedimento e de Processo Tributário apenas pode ser fundamento de oposição quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação, o que não se verifica.

Que a oponente teve oportunidade de impugnar a liquidação no prazo de 90 dias contados do fim do prazo de pagamento voluntário do imposto liquidado que se verificou em 22 de Dezembro de 1998, fls. 53, prazo largamente esgotado no momento de instauração da presente oposição.

Por isso, nos termos dos artigos 209º n.º 1, b) e 204º h), ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, indeferiu, liminarmente, a petição inicial por apenas a ilegalidade em abstracto da liquidação da dívida exequenda ser fundamento legal de oposição.

3. Importa, por isso, como questão prévia e de conhecimento oficioso, determinar se é ou não este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Estabelece o artº 21º4 do ETAF que “a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância”.

Acrescenta o artº 32º 1b) do mesmo diploma legal que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Completando esta linha de pensamento conclui o artº 41º 1 a) do mesmo conjunto normativo que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do artº 32º”.

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o artº 167º do CPT que “das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso, . . . a interpor . . . para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso . . . para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo”.

No mesmo sentido se pronuncia o artº 280º do CPPT .

Do exposto resulta que a competência para apreciar os recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe ao STA ou à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo conforme os mesmos versem ou não, exclusivamente, matéria de direito.

Para determinar se o recurso versa exclusivamente matéria de direito ou também matéria de facto torna-se necessário averiguar qual a matéria controvertida e levada às conclusões das alegações de recurso.

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (artº 690º do CPCivil).

As conclusões integrarão apenas matéria de direito se discutirem a interpretação ou aplicação de certo preceito legal ou a solução de determinada questão jurídica.

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os tenha fixado em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto.

Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada sendo irrelevante, para a decisão do recurso, a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Sustenta a recorrente, na conclusão b) que, no caso *sub judice*, resulta do sobredito que a ora recorrente não tendo usufruído qualquer proveito, não pode ser sujeito passivo do pagamento de qualquer ónus tributário.

Saber se, no caso *sub judice*, a ora recorrente usufruiu ou não qualquer proveito implica pronúncia sobre questão de facto que, nessa perspectiva, não foi fixada na sentença em recurso.

A apreciação desta questão implica julgamento de matéria de facto donde resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito.

Concluindo que o presente recurso tem por fundamento matéria de facto a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso sendo competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente fixando-se a taxa de justiça em cento e vinte euros e em 50% a procuradoria.

Oportunamente remeta os autos ao TCA.

Lisboa, 9 de Abril de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 9 de Abril de 2003.

Assunto:

Execução fiscal.

Doutrina que dimana da decisão:

O artº 218º 3 do CPPT que estabelece que “podem ser penhorados pelo órgão da execução fiscal os bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo a execução, por esse motivo, sustada nem apensada” não viola o princípio da proporcionalidade emergente dos arts. 13º e 18º da CRP.

Recurso n.º 2029/02. Recorrentes: António Henrique Silvestre Barbosa Campos e mulher; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro António Pimpão.

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

1. António Henrique Silvestre Barbosa Campos e mulher, Maria Rosa Domingos Rodrigues de Campos, recorrem da decisão que indeferiu liminarmente a pedida anulação da venda.

Alegaram formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. O artº 218º nº 3 do CPPT não é aplicável ao presente processo em razão do disposto no artº 4º do DL 433/99 de 26 de Outubro;

2. De todo o modo tal preceito deve ser considerado inconstitucional por violação do princípio da proporcionalidade emergente dos arts. 13º e 18º da CRP.

O EMMP entende que deve ser negado provimento ao recurso pois que o artº 218º 3 do CPPT aplica-se ao caso dos autos por força do artº 12º da Lei nº 15/2001, de 5-6.

Acrescenta que aquela norma não viola os princípios plasmados nos artºs 13º e 18º da CRP pois que na execução o contribuinte prossegue apenas o seu interesse particular, enquanto que o Estado - credor - prossegue o interesse público da comunidade (expressão do Ac. de 19-12-2001, Rec. 26.442) e o princípio da igualdade também obriga a tratar de forma desigual o que é desigual.

Quanto ao artº 18º da CRP não se alcança a medida em que a circunstância de a “máquina” judicial comum poder ser mais célere que a “máquina” administrativa e fiscal fere os princípios protegidos por aquela norma.

2. À decisão recorrida depois de afirmar que os executados vêm requerer a anulação da venda efectuada por ter ocorrido preterição de formalidade essencial consistente na não sustação da execução por o bem vendido já se encontrar, à data da penhora, penhorado em outros processos executivos (de natureza cível) concluiu ser manifesto não ocorrer qualquer nulidade, porquanto a lei é expressa ao afirmar, no n.º 3 do artº 218º do CPPT, a possibilidade de, em execução fiscal, ser penhorado bem já apreendido noutra tribunal sem que haja lugar a sustação da execução.

Concluiu ser manifesta a improcedência da invocada causa de anulação da venda pelo que indeferiu liminarmente o referido incidente.

3.1. O objecto do presente recurso cinge-se à questão de saber se o artº 218º nº 3 do CPPT é inaplicável ao presente processo em razão do disposto no artº 4º do DL 433/99 de 26 de Outubro como sustentam os recorrentes e se o mesmo preceito deve ser considerado inconstitucional por violação do princípio da proporcionalidade emergente dos artºs 13º e 18º da CRP.

O EMMP responde negativamente a estas questões no entendimento de que o artº 218º 3 do CPPT aplica-se ao caso dos autos por força do artº 12º da Lei nº 15/2001, de 5-6, e de que aquela norma não viola os princípios plasmados nos artºs 13º e 18º da CRP pois que na execução o contribuinte prossegue apenas o seu interesse particular, enquanto que o Estado - credor - prossegue o interesse público da comunidade (expressão do Ac. de 19-12-2001, Rec. 26.442) e o princípio da igualdade também obriga a tratar de forma desigual o que é desigual ao que cresce quanto ao artº 18º da CRP que não se alcança a medida em que a circunstância de a “máquina” judicial comum poder ser mais célere que a “máquina” administrativa e fiscal fere os princípios protegidos por aquela norma.

3.2. E tem razão o EMMP quando afirma que o artº 218º 3 do CPPT se aplica ao caso dos autos por força do artº 12º da Lei nº 15/2001, de 5-6.

Com efeito estabelece este preceito normativo a aplicação do CPPT aos procedimentos e processos pendentes regulados no CPT, sem prejuízo do aproveitamento dos actos já realizados.

Tendo esta lei entrado em vigor em 5-7-2001 é manifesto que à venda dos autos, ocorrida em 22-05-2002 (cfr. fls. 111 e seguintes), era aplicável o CPPT e não o CPT como resultava do artº 4º do DL 433/99, de 26-10.

E tal preceito normativo não contraria os preceitos constitucionais invocados pelos recorrentes.

Com efeito estabelece o citado artº 218º 3 do CPPT que “podem ser penhorados pelo órgão da execução fiscal os bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo a execução, por esse motivo, sustada nem apensada”.

E deste preceito não resulta a impossibilidade de no processo executivo tributário (cfr. artº 239º e seguintes do CPPT) serem reclamados créditos com garantia resultante de privilégio ou penhora anterior.

É que, conforme refere o EMMP, na execução o contribuinte prossegue apenas o seu interesse particular, enquanto que o Estado - credor - na execução fiscal prossegue o interesse público da comunidade.

Pelo mesmo motivo não se descortina a invocada inconstitucionalidade daquele preceito nem de que forma viola o princípio da proporcionalidade emergente dos arts. 13º e 18º da CRP.

É certo que nas alegações de recurso sustentam os recorrentes que o indicado artº 218º 3 estatui “um regime que por desproporcional e incongruente terá de ser considerado inconstitucional”.

E para substanciarem o carácter desproporcional de tal norma afirmam que, no quadro legal vigente, concede ao Estado uma prerrogativa de todo desequilibrada face aos demais agentes processuais, atendendo aos privilégios creditórios de que dispõe e à faculdade de os efectivar no contexto da execução civil, assim criando uma disciplina verdadeiramente excepcional que se sobrepõe e por vezes duplica o processo executivo civil onde o Estado pode já ter, como era sua faculdade, reclamado os seus créditos.

Nos presentes autos os ora recorrentes são executados por dívida à CGD pretendendo a anulação da venda com fundamento no facto de o imóvel penhorado e vendido nestes autos já se encontrar penhorado, em data anterior, nos tribunais cíveis identificados a fls. 161, nºs 3 e 4.

Na situação concreta dos presentes autos a exequente é a CGD e não o Estado ainda que aquela possa, nos termos da legislação então vigente, socorrer-se da execução fiscal.

E não só pode a CGD reclamar os seus créditos na execução comum como podem os credores do executado reclamar nesta execução fiscal os créditos de que disponham e que gozem do necessário privilégio imobiliário.

E nesta perspectiva não se descortina nem os recorrentes demonstram de que forma ficam os executados prejudicados com a venda do bem que lhes foi penhorado e vendido em execução fiscal.

Não ocorre, por isso, violação do artº 13º da CRP pelo citado artº 218º 3 do CPPT.

Ainda segundo os recorrentes, cfr. as alegações de fls. 215 vº, o regime de convocação de credores e reclamação de créditos previsto no CPPT, por mais circunscrito que o do CPC, pode deixar desprotegidos créditos reclamáveis e reclamados neste último e num exercício comparativo das duas disciplinas executivas a cível dá mais garantias ao executado que a fiscal.

Acrescentam que este exercício comparativo das duas disciplinas executivas é incongruente porque, no estado actual da máquina administrativa e da justiça fiscal, é reconhecido que a actividade judicial comum é mais célere.

Não invoca a recorrente a defesa dos seus direitos, liberdades e garantias mas antes dos demais credores que têm garantia sobre o bem vendido.

Contudo nos presentes autos os dois credores que têm penhora registada sobre o imóvel dos executados que em execução fiscal foi vendido não deixarão de os reclamar.

De qualquer forma se os credores se sentirem lesados não deixarão de defender os seus legítimos interesses não cabendo a defesa desses direitos ao executado cujos interesses serão afectados de igual forma quer a venda do imóvel penhorado se processe nos tribunais comuns quer nos tribunais tributários.

Não se descortina, por isso, qual o interesse que os recorrentes pretendem fazer valer nos presentes autos uma vez que toda a sua argumentação se centra no interesse dos credores quando nos presentes autos ocupam a posição de executados.

De qualquer forma não se descortina violação do invocado preceito constitucional.

Assim sendo é de confirmar a decisão recorrida que neste sentido se pronunciou.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso.

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

Lisboa, 9 de Abril de 2003. — António Pimpão (Relator) — Brandão de Pinho — Vítor Meira.

Acórdão de 9 de Abril de 2003.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª instância o Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria de direito - art. 21º art.º 4 e 32 n.º 1 al. b) do ETAF.*
- II — *Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 42 n.º 1 al. a) do ETAF.*
- III — *Não versa exclusivamente matéria de direito o recurso jurisdicional em que o recorrente alega, nas conclusões das respectivas alegações, factos que o TT de 1ª Instância não deu como provados.*

Recurso n.º 2062/02, em que é recorrente Vítor Manuel Azevedo Veloso e recorrida Fazenda Pública, do qual foi relator o Exmo. Juiz Cons. Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformado com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1ª Instância de Lisboa, 5º Juízo, que lhe julgou improcedente, por não provada, a oposição à execução fiscal n.º 3492-96/160129.6 da Repartição de Finanças de Loures, que antes deduzira, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo Vítor Manuel Azevedo Veloso, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando as pertinentes conclusões - cfr fls. 95, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais -.

Não houve contra-alegações.

Depois, já neste Supremo Tribunal e ao abrigo do disposto no art. 288º do CPPT, o Relator suscitou a *questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia*, nos termos do disposto nos arts. 21º n.º 4, 32º n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF por, em seu entender, o presente recurso jurisdicional não versar exclusivamente matéria de direito,

Uma vez que, entendeu, “... o Recorrente ... controverte e questiona o impugnado julgado ... quanto à matéria de facto fixada e subjacente à sindicada decisão, designadamente nas conclusões 3ª e 5ª relativamente à materialidade estabelecida pelas alíneas a) d) e e) do probatório” - cfr. fls. 80 verso e 81 dos autos.

Ouvida a Recorrente acerca da “*questão prévia*” assim suscitada - art.º 704º do CPC -, pelo requerimento que fez juntar e consta de fls. 110 e 111, admitindo embora que nas aludidas conclusões das suas alegações faz “... referência a alguma factualidade, ...” — cfr. ponto 3º —, e sustentando que - cfr. ponto 6 —, a ser assim, por deficiente formulação daquelas, deveria antes convidar-se a Recorrente a *corrigir o eventual lapsos*, a final conclui pela não verificação daquela questão prévia.

O Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se depois (cfr. art.º 289º n.º 1 do CPPT) no sentido de nada ter a opor a que se dê acolhimento ao entendimento expresso pelo Relator a fls. 108.

Colhidos em seguida os vistos dos Ex.ºs Juizes Adjuntos (art.º 289º n.º 2 do CPPT), cumpre agora decidir, desde logo e em primeiro lugar, acerca da suscitada questão da incompetência em razão da hierarquia.

Questão que, quer perante a tácita aceitação da sua efectiva verificação, quer face à manifesta inaplicabilidade do meio proposto para o seu eventual suprimento - convite à correcção, nos termos, porventura, do subsidiariamente aplicável art.º 690º do CPC -, não pode deixar de proceder.

Na verdade e como se anota no despacho do Relator de fls. 108, nas apontadas conclusões das suas alegações e nestas a Recorrente sindicala o impugnado julgado no que tange ou concerne aos factos da causa, pois, ao arripio do estabelecido designadamente nas alíneas a), d) e e) do probatório de fls. 80 e 81 verso, que aqui e para todos

os legais efeitos se dá por reproduzido, alega em síntese conclusiva e além do mais que,

“3. *A dívida que originou os presentes autos abrange um período temporal em que o ora recorrente não exercia o cargo de gerência, facto que não foi devidamente considerado e avaliado nos autos, ...*”.

O que significa que, assim, o presente recurso não versa efectiva e exclusivamente matéria de direito e que, por isso mesmo, se verifica a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo,

Já que, na verdade e como se deixa evidenciado, a controvérsia proposta com o presente recurso jurisdicional há-de antes ser dirimida, nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais, pelo Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Esta é a constantemente afirmada e uniforme jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Assim e ante o disposto no art. 705º n.º 1 do CPC para o julgamento sumário pelo Relator, até por maioria de razão e sem necessidade de outros ou melhores considerandos ou formalidades,

Nos termos dos invocados arts. 21º n.º 4, 32 n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF e 167 do CPT, com referência ao art. 109 n.º 2 daquele estatuto, Acordam os Juízes desta Secção em julgar procedente a “questão prévia” suscitada e, consequentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso,

Indicando como competente, para tanto, a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela Recorrente fixando a taxa de justiça em € 125 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 9 de Abril de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes* (vencido, pois o STA é competente.).

Acórdão de 9 de Abril de 2003.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Crédito garantido por arresto. crédito da Segurança Social com privilégio imobiliário geral. Juros de mora.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os juros de mora dos créditos da Segurança Social por contribuições que lhe sejam devidas gozam do privilégio imobiliário geral conferido pelo artigo 11º do Decreto-Lei nº 103/80, de 9 de Maio, sem o limite de três anos dos artigos 734º e 736º do Código Civil.*
- 2 — *O crédito reclamado, garantido por arresto com registo efectuado após o da penhora, deve ser graduado depois do crédito exequendo.*

3 — *O mesmo crédito é de graduar após os créditos da Segurança Social que beneficiam do referido privilégio imobiliário geral.*

Recurso n.º 2064/02, em que são recorrentes o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e SISTELMAR — Sociedade de Construções, L.ª, e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **O INSTITUTO DE GESTÃO FINANCEIRA DA SEGURANÇA SOCIAL e SISTELMAR - SOCIEDADE DE CONSTRUÇÕES, LDA.**, com sede em S. Cosme, Gondomar, recorrem da sentença do Mmº. Juiz da 1ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que, no apenso à execução fiscal instaurada contra **C. B. F. — CONSTRUÇÕES, LDA.**, com sede naquela primeira localidade, verificou e graduou os créditos reclamados para serem pagos pelo produto da venda de um imóvel da executada naquele processo penhorado.

O recorrente Instituto formula as seguintes conclusões:

“I

O disposto no artº 44º da Lei Geral Tributária (LGT), nomeadamente quanto ao prazo máximo de contagem dos juros de mora nele previsto, não abarca a fase da cobrança coerciva da dívida mas apenas o pagamento efectuado de modo voluntário, como resulta quer do teor literal do preceito, quer da sua inserção sistemática na LGT.

II

Por tal motivo, não pode o privilégio imobiliário previsto no artº 11º do D. L. 103/80, de 9/05, em relação aos juros de mora reclamados, limitar-se aos relativos a três anos, como decidiu o Tribunal *a quo*.

III

Por outro lado, também o limite temporal previsto no artº 734º do Código Civil, ao contrário do decidido, não se aplica aos juros de mora por contribuições em dívida à Segurança Social.

IV

Com efeito, o referido artº 11º do D. L. 103/80, enquanto norma especial, prevalece sobre aquela disposição legal, resultando desde logo do seu teor literal a inexistência de qualquer restrição temporal à eficácia do privilégio estabelecido em benefício dos créditos por contribuições devidas à Segurança Social, e respectivos juros de mora.

V

A sentença recorrida violou o disposto no artº 11º do D. L. 103/80, de 9/05, e nos artigos 44º da LGT e 734º do Código Civil.

Termos em que (...) deve a douta sentença recorrida ser revogada e substituída por outra que gradue a totalidade dos créditos reclamados (...).”.

Eis as conclusões da recorrente sociedade:

“I

O artº 11º do DL 103/80 atribui privilégio imobiliário geral ao crédito reclamado pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança

Social, pelo que, nos termos combinados do disposto no artº 406, nº 2 do C. P. C. e 822 do C. Civil, tal crédito deve ser graduado a seguir ao crédito garantido já por hipoteca e penhora a favor de terceiros.

II

“*In casu*” — e pela prioridade de registo — aos créditos da Caixa Económica Montepio Geral e da ora Recorrente.

Assim

III

Salvo melhor opinião, os créditos deveriam ter sido graduados do seguinte modo:

1º — crédito respeitante à Contribuição Autárquica.

2º — crédito reclamado pelo Montepio Geral.

3º — crédito reclamado pela Recorrente.

4º — o remanescente da quantia exequenda.

5º — crédito reclamado pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

IV

Assim não o considerando violou o Mº Sr. Juiz “*a quo*” o disposto nos artºs 406, nº 2 do C. P. C., 822, 748 e 751 do C. C. (cf. a propósito, também, o disposto no douto Acórdão do Venerando Tribunal Constitucional nº 363/02, publicado no DL 1ª Série A de 16/10/02, nº 239) disposições que a terem sido correctamente interpretadas (nos moldes, com o devido respeito, acima referidos) levariam à graduação de créditos nos termos ora propugnados”.

2. Vem fixada esta factualidade:

a) Contra CBF Construções Lda. foi instaurada a execução fiscal supra identificada para cobrança de contribuição autárquica de 1997, referente às fracções autónomas designadas pelas letras A a Z e AA a AU do prédio inscrito na matriz sob o artº U-05358 Fânzeres - cfr. título executivo constante da cópia da execução, apensa .

b) Naquela execução, em 22/11/2000 foi penhorada a fracção autónoma designada pela letra C do prédio inscrito na matriz sob o artº 5358 de Fânzeres - cfr. fls. 19 da cópia da execução apensa .

c) Aquela penhora foi inscrita na competente Conservatória do Registo Predial em 23/11/2000 - cfr. fls. 111 .

d) Em 29/06/2001 foi inscrito na competente Conservatória do Registo Predial o arresto da fracção identificada em b), realizado em 15/05/2001 - cfr. fls. 111 -.

e) Em 30/01/1996 foi inscrito a favor da Caixa Económica Montepio Geral hipoteca sobre o prédio que veio a ser constituído em propriedade horizontal e do qual faz parte a fracção referida em b) para garantia do montante máximo de esc. 354.200.000\$00 - cfr. fls. 108”.

3.1. A sentença impugnada procedeu à graduação dos créditos reclamados e verificados do modo seguinte:

“1º) O crédito reclamado e exequendo de contribuição autárquica relativa à fracção autónoma designada pela letra C, referente a 1997e 1998 e respectivos juros de mora referentes apenas a três anos;

2º) O crédito reclamado pela Caixa Económica Montepio Geral.

3º) O crédito reclamado pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social;

4º) O remanescente da quantia exequenda;

5º) O crédito reclamado por SISTELMAR;

As custas saem precípua.

“Considerou, para assim decidir, que os créditos da Segurança Social, assim como os juros de mora, mas só os relativos a três anos, gozam de privilégio imobiliário que, por ser geral, cede perante a hipoteca; que o do Montepio Geral beneficia da anterioridade do registo relativamente à penhora; que os créditos por contribuição autárquica fruem de privilégio imobiliário especial; que ao remanescente da quantia exequenda aproveita a garantia da penhora, e ao crédito reclamado pela sociedade a do arresto. Quanto a este último crédito, lê-se na sentença que “de acordo com o disposto no artº 406º nº 2 CPC ao arresto aplicam-se as disposições relativas à penhora, pelo que, goza (...) da mesma garantia, devendo a graduação obedecer à prioridade de registo”.

A recorrente sociedade pretende, porém, que o seu crédito mereça ser graduado antes do exequendo e do da Segurança Social. Isto porque beneficia da prioridade que lhe confere a garantia do arresto registado, sendo inconstitucional o artigo 11º do Decreto-Lei nº 103/80, de 9 de Maio, interpretado como conferindo preferência ao crédito da Segurança Social garantido por privilégio imobiliário geral sobre o seu, garantido por arresto, o qual vale como se fora penhora.

A recorrente Segurança Social, por sua vez, defende que todos os juros de mora que reclamou, e não, apenas, os relativos a três anos, devem ser graduados.

As questões a decidir são, pois, as de saber:

1ª — se os juros de mora relativos a este último crédito devem ser atendidos sem barreira de tempo, ou com o limite de três anos;

2ª — se o crédito da recorrente sociedade é, ou não, de graduar antes do exequendo e do reclamado pela Segurança Social.

3.2. Vejamos, para já, se os juros de mora relativos ao crédito reclamado pela Segurança Social devem ser atendidos sem baliza de tempo, ou com o limite de três anos que a sentença impôs. Esta a única questão que nos coloca o recorrente Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

Estabelece o artigo 10º nº 1 do Decreto-Lei nº 103/80, de 9 de Maio, que “os créditos das caixas de previdência por contribuições e os respectivos juros de mora gozam de privilégio mobiliário geral, graduando-se logo após os créditos referidos na alínea a) do nº 1 do artigo 747º do Código Civil”.

O artigo 11º do mesmo diploma dispõe que “os créditos pelas contribuições, independentemente da data da sua constituição, e os respectivos juros de mora, gozam de privilégio imobiliário sobre os bens imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo, graduando-se logo após os créditos referidos no artigo 748º do Código Civil”.

Esta redacção foi quase integralmente decalcada do artigo 2º do antecessor Decreto-Lei nº 512/76, de 3 de Julho, que, todavia, não continha a expressão “independentemente da data da sua constituição”.

No caso que temos entre mãos, o privilégio creditório reconhecido pela sentença ao crédito da recorrente Segurança Social é o imobiliário geral que vem consagrado no artigo 11º do Decreto-Lei nº 103/80 transcrito. Norma que, fazendo expressa referência a juros de mora, não impõe qualquer constrangimento de natureza temporal.

A jurisprudência, seja a dos tribunais judiciais, seja a dos fiscais, é uniforme no entendimento a este respeito: não estão sujeitos aos limites temporais fixados nos artigos 734º e 736º do Código Civil

os créditos por contribuições à Segurança Social. Vejam-se, como exemplos desta jurisprudência, os acórdãos indicados pela recorrente Segurança Social e pelo Exm^o. Procurador-Geral Adjunto, bem como, desta Secção de Contencioso Tributário do STA, os de 21 de Abril de 1993, no recurso n^o 15933, 22 de Outubro de 1997, no recurso n^o 21687, 16 de Junho de 1999, no recurso n^o 17138, 2 de Junho de 1999, no recurso n^o 22920, e 10 de Julho de 2002, no recurso n^o 181/02.

Entendimento que se funda em que se trata de privilégios não previstos na lei geral — Código Civil —, mas em lei especial, cuja estatuição prevalece sobre a geral, — sucessivamente, os Decretos-Leis n^{os} 45266, de 25 de Setembro de 1963, 511/76, de 3 de Julho, e 103/80, de 9 de Maio —, sendo que nenhum destes diplomas estabelece qualquer limite temporal relativamente aos juros abrangidos pelo privilégio creditório.

Ora, tendo o Código Civil sido aprovado pelo Decreto-Lei n^o 47344, de 25 de Novembro de 1966, nem o legislador de 1976, nem o de 1980, podiam ignorar a existência, naqueles seus artigos 734^o e 736^o, dos discutidos limites temporais. Não obstante, não os acolheram, porque os não queriam aplicáveis aos créditos da segurança social. Aliás, sendo excepcionais as normas que conferem privilégios creditórios, não comportam aplicação analógica, e nem a letra nem a *ratio* dos preceitos dos Decretos-Leis n^{os} 512/76 e 103/80 permitem a sua interpretação restritiva, que restrinja temporalmente os privilégios estabelecidos a favor da segurança social.

Nem se diga que o artigo 44^o n^o 2 da Lei Geral Tributária, ao estabelecer que “o prazo máximo de contagem dos juros de mora é de três anos”, acanha a esse lapso de tempo a consideração de tais juros.

É que esta norma “não abarca a fase da cobrança coerciva da dívida mas apenas o pagamento efectuado de modo voluntário, como logo resulta do seu teor literal ao referir-se ao não pagamento pelo sujeito passivo e ao pagamento em prestações e da sua inserção sistemática no capítulo IV (do Título II) referente à extinção da relação jurídica tributária pelo pagamento da prestação respectiva — Secção 1^a”, conforme se escreveu no acórdão deste Tribunal proferido em 10 de Julho de 2002 no recurso n^o 181/02.

Não pode, pois, sufragar-se o entendimento contrário perfilhado pela sentença recorrida, sendo, antes, de acolher como procedentes as conclusões das alegações de recurso do Instituto de Gestão Financeira de Segurança Social.

3.3. A segunda questão desdobra-se em duas, já que a recorrente sociedade, tendo visto o seu crédito posicionado em último lugar, pretende que, por via do recurso, ele ultrapasse, quer a quantia exequenda, quer o crédito reclamado pela Segurança Social.

Conforme dispõe o artigo 406^o n^o 2 do Código de Processo Civil, “o arresto consiste numa apreensão geral de bens, à qual são aplicáveis as disposições relativas à penhora”. Donde conclui o Mm^o. Juiz *a quo*, perante o disposto no artigo 6^o do Código do Registo Predial, que “goza o crédito respectivo da mesma garantia, devendo a gradação obedecer à prioridade de registo”. Também o artigo 622^o n^o 2 do Código Civil estabelece que “ao arresto são extensivos, na

parte aplicável, os demais efeitos da penhora”. Por seu turno, o artigo 822^o n^o 1 do Código Civil dispõe que “salvo nos casos especialmente previstos na lei, o exequente adquire pela penhora o direito a ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior”.

O arresto não é mais do que uma medida cautelar, um meio de conservação da garantia patrimonial dos credores, cuidando de evitar a sua dissipação, visando prevenir a possibilidade de o crédito ficar insatisfeito por inexistência de bens do devedor, mas que não constitui, antes de convertido em penhora, uma garantia real, apesar de ter os efeitos que lhe atribuem os artigos 662^o n^o 2 e 833^o n^o 1 do Código Civil.

Acontece, no nosso caso, que o arresto foi efectuado após a penhora na execução fiscal, razão bastante para que nunca, nesta execução, pudesse ter havido conversão em penhora. Aliás, o arresto nem sequer teve utilidade prática, na medida em que a sua função - impedir a dissipação do património do devedor - já antes estava assegurada pela penhora, previamente efectuada.

A recorrente sociedade não tem, pois, melhor credencial do que o arresto não convertido, que, como se viu, não constitui uma garantia real, gozando, tão-só, da preferência que lhe dão os apontados artigos 622^o n^o 2 e 822^o n^o 1 do Código Civil.

Por isso, sendo a data do registo do arresto obtido pela recorrente sociedade (29 de Junho de 2001) posterior àquela em que a penhora foi registada (23 de Novembro de 2000), conforme vem estabelecido em sede factual, o crédito da sociedade reclamante foi graduado, coerentemente, depois do crédito exequendo. Ao mesmo resultado se chegaria mesmo que não houvesse que atender às datas dos registos, pois a penhora ocorreu antes do arresto (22 de Novembro de 2000 e 15 de Maio de 2001, respectivamente).

3.4. Cumpre, agora, ver se, como quer a recorrente sociedade, o crédito que reclamou merece ser graduado antes do da Segurança Social, que goza de privilégio imobiliário geral.

Os créditos da Segurança Social graduam-se logo após os referidos no artigo 748^o do Código Civil, por força do estatuído no artigo 11^o do Decreto-Lei n^o 103/80, de 9 de Maio. Artigo 748^o este em que são aludidos os créditos do Estado pela contribuição predial, sisa e imposto sobre as sucessões e doações, e os das autarquias locais, pela contribuição predial.

Ou seja, os créditos da Segurança Social ordenam-se antes daqueles que gozam da garantia da penhora. E, equivalendo o arresto à penhora, os mesmos créditos têm, também, preferência, na gradação, relativamente aos do credor arrestante.

E não vale argumentar a partir da inconstitucionalidade da norma do artigo 11^o do Decreto-Lei n^o 103/80, quando interpretada no sentido de atribuir ao privilégio imobiliário geral que confere aos créditos da Segurança Social preferência relativamente aos créditos que gozem de hipoteca.

No confronto entre o credor que goza de privilégio imobiliário geral e o que beneficia de hipoteca, trata-se de proteger a confiança deste último que, tendo obtido e registado a sua garantia real, espera

ser pago com a preferência que a lei lhe confere; e que veria, naquela interpretação do artigo 11º do Decreto-Lei nº 103/80, frustrada a sua expectativa, ao ser confrontado com um privilégio não registado que inutilizaria essa garantia.

É, no essencial, esta a razão por que a jurisprudência entende que seria inconstitucional o apontado artigo, se interpretado com o sentido de atribuir ao privilégio imobiliário geral de que gozam os créditos da Segurança Social preferência relativamente aos garantidos por hipoteca.

Esta argumentação não é, todavia, válida, quando em causa está a ponderação do peso relativo do privilégio imobiliário geral e do arresto.

A doutrina e a jurisprudência tendem a considerar que o privilégio imobiliário em causa, por ser geral, não é qualificável como uma verdadeira garantia real. Do mesmo modo que o arresto. Mas qualquer deles confere preferência sobre os credores comuns. Ora, o princípio da confiança não é violentado relativamente a quem não dispõe de outra expectativa para além de ser pago antes dos demais credores comuns, quando a tal expectativa se atende, ao admitir-se o arrestante à verificação e graduação de créditos.

Assim, a recorrente sociedade não goza de garantia real, que só obteria pela conversão do arresto em penhora (que, no caso, não houve), não tendo melhor expectativa do que o credor que promove a penhora.

O que significa que o seu crédito nunca poderia ficar graduado antes do crédito exequendo — atenta a anterioridade da penhora relativamente ao arresto, e dos registos respectivos —, nem antes do crédito da Segurança Social, considerando que este é graduado antes do exequendo.

Por tudo o exposto, im procedem as conclusões das alegações formuladas pela recorrente Sistelmar — Sociedade de Construções, Lda.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso interposto pelo recorrente Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, e negá-lo ao interposto pela recorrente Sistelmar — Sociedade de Construções, Lda., em consequência do que se revoga, parcialmente, a sentença impugnada, alterando-se a graduação do seguinte modo:

“1º) O crédito reclamado e exequendo de contribuição autárquica relativa à fracção autónoma designada pela letra C, referente a 1997 e 1998 e respectivos juros de mora;

2º) O crédito reclamado pela Caixa Económica Montepio Geral;

3º) O crédito reclamado pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social;

4º) O remanescente da quantia exequenda;

5º) O crédito reclamado por SISTELMAR;

As custas saem precipuas”.

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

Lisboa, 9 de Abril de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 9 de Abril de 2003.

Assunto:

Execução fiscal - Anulação da venda - Inutilidade da lide - Extinção da instância.

Doutrina que dimana da decisão:

Formulado pedido de anulação da venda por um credor, a lide torna-se supervenientemente inútil, determinando a respectiva extinção da instância - artº 287º al. e) do CPCivil - se a venda foi anulada por sentença proferida noutra processo, com trânsito em julgado, a pedido do executado.

Recurso n.º 25 906 em que é recorrente Auto - Sueco (Coimbra), Lda, e recorrida Fazenda Publica. Relator Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por AUTO-SUECO (Coimbra), Lda, do despacho do TT de 1ª Instância de Santarém, proferido em 19/Out/00, que indeferiu liminarmente o pedido de anulação da venda.

Fundamentou-se a decisão, em que a requerente não foi compradora do imóvel penhorado e vendido na execução fiscal - artº 908º do CPCivil -; que as eventuais nulidades processuais, mesmo admitindo que a requerente tinha legitimidade para as invocar, deviam ter sido reclamadas no processo executivo, sendo que o regime da impugnação pauliana “nunca pode ser objecto de processo especial de anulação da venda”.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1ª - O presente processo rege-se ainda à luz do revogado CPT uma vez que a execução fiscal em apreço foi instaurada ao seu abrigo (artigo 4º do decreto preambular ao CPPT).

2ª - Transitada a sentença que julgou procedente uma acção pauliana e, conseqüentemente, declarou a ineficácia da venda de um bem sujeito a registo, averbada na respectiva Conservatória tal decisão, não pode um credor do comprador penhorar tal bem, não estando por isso o credor do vendedor sujeito à “competição dos credores do adquirente”. (A. Varela, ob. citada)

3ª - Assim, a penhora e venda do imóvel promovida pela repartição de finanças de Alcanena por dividas fiscais do comprador do imóvel é ilegal, o que foi reconhecido pelo Sr. Juiz “a quo”.

4ª - Porém, a recorrente não podia ficar desprotegida face à inexistência de uma acção própria para defesa dos seus direitos, pois “a todo os direitos (...) corresponde uma acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo (artigo 2º nº 2 CPC), podendo por isso lançar mão dos artigos 328º do CPT e 908º do CPC pedindo a anulação dessa venda ilegal por serem aqueles preceitos os que têm mais similitude com o caso em apreço na medida em que o chefe das finanças não levou em consideração a existência do registo da acção pauliana a favor da recorrente, Ademais, a doutrina vem alargando a outros interessados, para além do comprador, a legitimidade para pedir a anulação da venda.

5ª - Acresce que estava vedado à recorrente lançar mão dos embargos de terceiro. Por outro lado, o que importava era conhecer dessa ilegalidade, podendo o Sr. Juiz, face ao princípio da adequação formal (artigo 265º-A CPC) e da oficiosidade fazer seguir o processo na forma que considerasse mais apropriada em termos de incidente, naturalmente inominado, suscitado na execução fiscal).

6ª - Caso esta ilegalidade não fosse só por si suficiente para anular a venda, à cautela, a recorrente invocou junto do Tribunal Tributário a existência de “outras” nulidades processuais que levaram a que também se anulasse todo o processado, incluindo a venda:

- A executada no processo de execução fiscal não foi citada (artigos 251º nº 1 a) e nº 2 CPT, e artigo 909º nº 1 b) CPC)

- não citação atempada da Auto-Sueco (Coimbra), Ldª, em violação do artigo 321º nº 1 CPT, constitui também uma nulidade processual (artigo 251º nº 1 a) CPT e 909º nº 1 c) e 201º ambos do CPC).

Neste ponto foram ainda arguidas irregularidades gravíssimas ocorridas na venda do imóvel: esta foi parcamente anunciada em jornal local, o que conduziu a que o mesmo fosse vendido pelo valor “miserável de 42.200 cts, incluindo as benfeitorias, quando o mesmo imóvel, apesar de na altura ter natureza rústica (agora é terreno para construção), tivesse sido avaliado, na dita acção pauliana, por 100.000 cts, excluindo o pavilhão.

7ª - Deste modo, a arguição destas nulidades poderia (e deveria) ser feita, em conjunto com o pedido de anulação da venda, junto do Tribunal Tributário, sendo uma situação idêntica à da invocação, em recurso, das nulidades da sentença em sede processo civil (cfr. artigo 668º nº 3 do CPC).

8ª - Admitindo por mera hipótese académica, que o pedido de anulação de venda não é o meio próprio, ou sendo-o, que a penhora da Fazenda Nacional para cobrança de dívidas do comprador não é ilegal, mesmo assim não estava vedado à recorrente arguir directamente a nulidade da sua não citação atempada junto ao Sr. Juiz do Tribunal Tributário na medida em que o despacho do chefe das finanças que ordenou a citação da recorrente dá em si mesmo cobertura, ainda que tacitamente, a uma ilegalidade: ter feito prosseguir a execução fiscal até à venda sem haver citado a recorrente, titular de penhora registada, para acompanhar os termos da execução e reclamar o seu crédito.

9ª - Mas ainda que as referidas nulidades devessem ser arguidas, primeiro, junto do chefe das finanças, o que apenas academicamente se concede, ainda assim os princípios da investigação e da “adequação formal” (artigo 265º-A do CPC), para mais face à situação de injustiça material gritante no caso concreto, impunham que o Sr. Juiz fizesse “baixar” os autos à repartição de finanças para o chefe se pronunciar sobre as mesmas.

10ª - Finalmente, admitindo-se como mera hipótese de raciocínio que a penhora da Fazenda Nacional é legal e que não há quaisquer nulidades processuais na execução competente, ainda assim a venda deve ser declarada anulada pelo facto do Sr. Chefe dever dar cumprimento, na sua execução, ao estatuído no artigo 871º do CPC, reclamando o crédito fiscal na execução da recorrente, dado que a norma do artigo 300º nº 2 do CPT (na parte que não manda sustar a execução fiscal) é inconstitucional por violação do princípio do Estado de Direito, da Confiança, da Igualdade e da Proporcionalidade constante, respectivamente, dos artigos 2º, 13º e 16º da Constituição da República Portuguesa.

11ª - Mas caso não se considere tal norma inconstitucional em si mesma, o que só como hipótese se admite, porém, é a mesma inconstitucional quando interpretada no sentido de estar vedado ao credor comum arguir a anulação da venda feita na execução fiscal por não dispor de legitimidade processual para o feito, por violação da supras citadas normas e princípios e, bem assim, dos artigos 205º nº 2, 20º e 62º da CRP.

12ª - Foram, pois violados ao artigos 616º CC; 321º CPT; 251º nº 1 al) e nº 2 CPT, 909º nº 1 b) e c) e 201º do CPC; 2º nº 2 e 265º-A CPC;

Os artigos 355º do CPT deve ser interpretado no sentido de não permitir a invocação de nulidade processual junto do chefe das finanças quando a infracção processual já se encontrar a coberto, ainda que indirecta ou tacitamente, por um despacho da sua autoria.

Termos em que,

Deve o presente recurso ser julgado procedente e, em consequência, ser a decisão de indeferimento liminar substituída por outra que anule a venda do imóvel, ordenando-se, ainda, o cancelamento do respectivo registo de aquisição a favor do comprador Lourogest - Sociedade de Gestão Imobiliária, Ldª., com sede em Abrã e dos subsequentes adquirentes, e o cancelamento do registo do despacho de caducidade dos ónus e encargos que eventualmente tenha sido proferido, na execução fiscal, nos termos do artigo 336º do CPT, relativamente ao registo F-3 a favor da Auto-Sueco (Coimbra), Ldª

Subsidiariamente, caso se entenda não haver qualquer irregularidade na execução susceptível de anular a venda realizada, considerando ainda que a acção pauliana não aproveita unicamente à recorrente, podendo o bem ser penhorado por qualquer credor que não tenha promovido tal acção, nomeadamente a fazenda nacional, o que apenas se admite como hipótese, então deve ser declarada a inconstitucionalidade da norma do artigo 300º nº 2 do CPT (na parte em que não manda sustar a execução fiscal), devendo a Fazenda Nacional dar cumprimento, ao invés, ao disposto no artigo 871º CPC, reclamando na execução anterior o seu crédito.

Não se considerando tal norma em si mesma inconstitucional, o que também só se aceita como mera hipótese, ao menos deve ser considerada inconstitucional quando interpretada no sentido de estar vedado ao credor comum arguir a anulação da venda feita na execução fiscal por não dispor de legitimidade processual para o feito, nos termos do artigo 908º do CPC.”

Não houve contra-alegações.

O Ex.º Magistrado do MP emitiu parecer no sentido da extinção da instância dada a inutilidade superveniente da lide, por a venda já ter sido anulada e, deste modo, ter sido atingido o objectivo a que se propuseram os presentes autos, tudo nos termos do artº 287º al. e) do CPCivil.

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

Como se mostra dos autos, a venda em causa foi anulada por despacho certificado a fls 203, que foi mantido por sentença do referido tribunal, já transitada em julgado - fls 230º e segts.

Tendo, assim, sido já anulada a venda, o presente processo, que a tal fim se destinava, não pode prosseguir.

Sem que tal se mostre prejudicado pelo disposto no artº 909º nº 3 do C.P.Civil.

É que o direito ao recebimento do preço, pelo executado, no caso de não pedir a restituição dos bens, só se pode justificar pela anulação

da venda: só por esta ficar sem efeito é que aquele pode pedir a restituição dos bens ou, se o não fizer, ficar com direito a receber o preço.

Cf. Alberto dos Reis, Processo de Execução, vol II, págs. 435 e segts.

Termos em que se acorda julgar extinta a instância por inutilidade superveniente da lide - art 287º al. e) do CPCivil.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Abril de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 30 de Abril de 2003.

Assunto:

Inexistência de omissão de pronúncia.

Doutrina que dimana da decisão:

Debruçando-se a sentença, abertamente, sobre a única questão decidenda colocada na reclamação/recurso de despacho de indeferimento de CRF, proferido em execução fiscal, mantendo-o, olvidando, de todo, pedido subsidiário de substituição daquele por outro de diverso alcance, não enferma aquela do vício de limite de omissão de pronúncia.

Recurso n.º 6/03-30. Recorrente: Amílcar Nuno Espírito Santo da Luz Costa; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

Amílcar Nuno Espírito Santo da Luz Costa, casado, advogado, residente na Rua Prof. Manuel Cavaleiro Ferreira, 3 - 2º B, em Lisboa, inconformado com a sentença de fls. 46-49 do 2º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A) Nas alegações de recurso judicial, o recorrente, no caso de improceder a tese da falta de fundamentação do despacho da AF, solicitou que o despacho recorrido fosse substituído por outro que o convidasse a indicar outros bens susceptíveis de garantirem a suspensão da execução fiscal - arts. 204º, 255º, 5, e 282º, 1, 2 e 3, do CPPT;

B) Sobre esse pedido, o tribunal *a quo* não se pronunciou.

C) A omissão de pronúncia consubstancia uma nulidade - art.º 668º, 1, d), do CPC.

D) A decisão recorrida é, assim, nula por falta de pronúncia sobre questão colocada pelo recorrente.

E) Violou o disposto nos arts. 668º, 1, d), do CPC e os arts. 294º, 255º, 5, e 282º, 1, 2 e 3, do CPPT, aplicável ao caso por força do

art.º 4º do DL 433/99, de 26.X, que aprovou a nova redacção do CPPT.

F) Pelo exposto, deve a decisão em crise ser declarada nula. Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso não merece provimento. Corridos os vistos, cumpre decidir.

A decisão recorrida julgou totalmente improcedente a reclamação deduzida nos presentes autos, mantendo o despacho reclamado, datado de 06.V.2002, exarado no âmbito da execução fiscal n.º 3344-99/100350.0, do 11º Serviço de Finanças de Lisboa.

No requerimento de fls. 16, Amílcar Nuno Espírito Santo da Luz Costa reiterou "o seu pedido de suspensão da execução fiscal, já anteriormente apresentado com o requerimento de oposição", indicando cinco espécies de material informático "para assegurar o pagamento da dívida exequenda, acrescidos e juros".

Sobre o mesmo recaiu o seguinte

DESPACHO

Dada a grande desvalorização dos bens pela sua natureza, indefiro o pedido.

Notifique.

Lx, d. s.

O Chefe de Finanças,
(ilegível)

Reclamando deste despacho para o TT de 1ª Instância competente, o identificado contribuinte apontou-lhe, como se evidencia na decisão recorrida, o vício de forma de falta de fundamentação, que, todavia, não foi reconhecido pelo tribunal *a quo*.

Contra isto não se insurge, ora, o recorrente. Antes contra o facto de o Mmo Juiz de Direito não se ter debruçado sobre o pedido subsidiário formulado para o caso de não se entender dever o despacho reclamado ser revogado — *ser o recorrente convidado a indicar outros bens*.

Nesta conformidade, entende que "a decisão recorrida é ... nula por falta de pronúncia sobre uma questão colocada pelo recorrente".

Para tanto, invoca o artigo 668º, 1, d), do CPC.

Decorre da 1.ª parte desta alínea que se verifica nulidade por omissão de pronúncia quando o tribunal deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar.

E no artigo 660º, 2, deste compêndio adjetivo, se prescreve que *o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras*.

Pois bem, *in casu*, sobre a única questão decidenda - saber se tal despacho administrativo supratranscrito enfermava do vício de forma de falta de fundamentação - se debruçou, abertamente, o Mmo Juiz de Direito *a quo*.

A apreciação do pedido subsidiário de substituição do despacho reclamado por outro que convidasse o executado a indicar outros bens susceptíveis de garantir a suspensão da execução fiscal não impedia sobre a instância, por isso que matéria não integrante do objecto da reclamação (cfr. artigo 276º do CPPT).

Ademais, a sua consideração seria um *non-sense* em relação à decidida manutenção do despacho reclamado.

Acresce que é pretensão cujo conhecimento cabe, em primeira linha, aos serviços da administração tributária - cfr. artigos 10º, 1, f), e 151º, 1, do CPPT.

Seguramente, não ocorre, pois, o alegado vício de limite da sentença recorrida.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 30 de Abril de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 30 de Abril de 2003.

Assunto:

Reforma de acórdão - Artº 669º nº 2 al. a) e 726º do C.P.Civil - Erro ou lapso manifesto.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos das disposições combinadas dos Artº 669º nº 2 al. a) e 726º do C.P.Civil, é lícito às partes requerer a reforma de acórdão, quando “tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos”.*
- 2 — *Tal faculdade tem natureza excepcional por inserir um desvio aos princípios da estabilidade das decisões judiciais e do esgotamento do poder jurisdicional do juiz, quanto à matéria da causa — artº 666º nº 1 do mesmo diploma legal.*
- 3 — *Só sendo, assim, admissível perante “erros palmares, patentes, evidentes” e com carácter manifesto.*
- 4 — *Pelo que é de indeferir pedido de reforma baseado na mera discordância com o julgado, sem que, no ponto, nada de relevante se traga ao acervo discursivo.*

Recurso n.º 12/02. Recorrente: TURISFIM — Construções Urbanas & Turísticas, Lda; Recorrida: Câmara Municipal de Santa Maria da Feira; Relator: Exmo. Cons.º. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

TURISFIM - CONSTRUÇÕES URBANAS E TURÍSTICAS LDA, veio reclamar para a conferência “do douto despacho (sic) que julgou deserto o recurso por falta de alegações”, concluindo dever “o STA, em conferência, (sic), conhecer desta reclamação, (sic) e, em consequência, revogar o despacho reclamado (sic), substituindo-o por outro que ordene a notificação da reclamante para apresentar alegações”.

Alega, em síntese, ter sido o recurso admitido por despacho do juiz do TT de 1.ª Instância, que o não declarou deserto, “apesar de ser o tribunal competente para o efeito, nos termos do artº 291/4 do CPC”, sendo que não recebeu qualquer notificação para apresentar alegações”; que o artº 12º da Lei 15/01, de 05JUN não é aplicável

nos autos, por se referir “apenas aos procedimentos e processos relativos a contra-ordenações” por infracções, em matéria tributária”; que a interpretação contrária “é inconstitucional” por “susceptível de pôr em causa o direito de acesso aos tribunais e à garantia do recurso contencioso consagrado nos artigos 18º/20º e 268º/4/5 da CRP”.

Notificada, a CMFeira levantou a questão prévia da inadmissibilidade da reclamação, por ausência de fundamento legal, uma vez que a decisão reclamada não configura qualquer despacho mas “um acórdão proferido no âmbito das competências atribuídas à Secção do Contencioso Tributário do STA”, sustentando, ademais, a sua plena correcção jurídica.

E, ouvida sobre a dita questão prévia, a impugnante veio arguir a nulidade insanável da falta de notificação do despacho de admissão do recurso, à mesma Câmara, nos termos do artº 98º nº 1 do CPT, mais referindo que a rejeição da “presente reclamação/aclaração” (sic) acarretaria a violação do artº 20º da CRP e o princípio do duplo grau de jurisdição, “que se invoca para todos os efeitos legais”.

Ao, que a Câmara, devidamente notificada, veio dizer que tal requerimento apenas pretende “obstar ao trânsito em julgado da decisão, através de um incidente manifestamente infundado”, dado que a nulidade invocada apenas aproveita à recorrida e não à recorrente, estando, aliás, há muito, expirado o prazo para a sua arguição e, em todo o caso, até à data não foi preterida nenhuma formalidade essencial que tenha posto em causa a defesa da recorrente”; além de que esta tem pleno conhecimento de tal decisão, não podendo deixar de qualificar-se de grave a conduta processual da recorrente, ao juntar peças de outros processos judiciais, omitindo deliberadamente que já foram objecto de decisões e despachos, devidamente notificadas à recorrente, os quais deliberada e convenientemente omite”. Assim, “a conduta assumida pela recorrente é claramente violadora dos princípios e regras insertos nos artºs 266-A e nº 1 do artº 266-B, integrando a respectiva conduta, ainda, a prevista no artº 456º, todos do CPC”, procurando evitar o trânsito em julgado do acórdão.

O Exmº Magistrado do MP emitiu o seguinte parecer:

“Requerimento de fls. 158:

Do acórdão de fls 155 não cabe reclamação para a conferência (cfr. os artº 700º nº 3 e 676º do CPC) e, por outro lado, o requerimento não pode ser aproveitado para os efeitos do artº 668º nº 3 do CPC, porque nele não é arguida nenhuma nulidade de sentença.

Termos em que sou de parecer que se decida não conhecer dele.

Se, porém, se entender conhecer, é de indeferir, porque no acórdão reclamado fez-se correcta aplicação da lei.

Em tempo: A arguição de nulidades, a fls. 180-181, foi feita fora do prazo e por quem não tem legitimidade, pelo que deve ser, igualmente, indeferida.”

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

Como se mostra dos autos, este STA, por acórdão de fls 155 e verso, julgou deserto o recurso interposto pela impugnante TURISFIM - CONSTR. URBANAS E TURÍSTICAS, LDA, da sentença do TT de 1.ª Instância de Aveiro, que absolveu da instância a C. M.de Santa Maria da Feira, na impugnação judicial deduzida contra

a liquidação da Taxa Municipal de Urbanização, no montante de 4 201 890\$00.

E de tal “despacho” veio a impugnante “reclamar para a confidência”, nos sobreditos termos.

Ora, como é óbvio, de tal acórdão não cabe reclamação, nos termos efectuados, tendente à mera alteração do decidido.

Nem o artº 9º da LPTA tem aqui aplicação.

É que não se trata de despacho do relator, de que efectivamente cabe reclamação para a conferência - artº 700º nº 3 e 720º do CPCivil.

Todavia, na epígrafe do requerimento, a requerente faz referência ao artº 669º nº 2, do mesmo diploma, que permite “a qualquer das partes requerer a reforma da sentença”, pelo que, atento o princípio *pro accione*, se encarará o requerido em tal perspectiva, - cfr. os artºs 98º nº 4 do CPPT e 97º nº 3 da LGT - tanto mais que o pedido é minimamente idóneo para o efeito.

Tal normativo prevê tal reforma quando:

“a) tenha ocorrido manifesto lapso do Juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos;

b) constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o Juiz, por manifesto lapso, não haja tomado em consideração”.

E é no âmbito daquela al. a) que a questão deve ser encarada, já que o requerente pretende justamente a alteração do decidido.

A inovação é justificada no relatório do Dec-Lei 329-A/95, de 12/12, nos termos seguintes: “sempre na preocupação da realização efectiva e adequada do direito material e no entendimento de que será mais útil à paz social e ao prestígio e dignidade que a administração da justiça coenvolve, corrigir que perpetuar um erro juridicamente insustentável, permite-se, embora em termos necessariamente circunscritos e com garantias de contraditório, o suprimento do erro de julgamento, mediante a reparação da decisão de mérito pelo próprio juiz decisor, ou seja, isso acontecerá nos casos em que, por lapso manifesto de determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica, a sentença tenha sido proferida com violação de lei expressa ou naqueles em que dos autos constem elementos, designadamente de índole documental que, só por si e inequivocamente, impliquem decisão em sentido diverso e não tenham sido considerados igualmente por lapso manifesto”.

Ora, como se sublinha in Cadernos de Justiça Administrativa nº 25 pág. 54:

“Quanto ao alcance do mesmo preceito legal (dito artº 669º nº 2), o STA tem construído um critério orientador para a definição do carácter manifesto do lapso cometido e que possibilita a imediata reparação do erro de julgamento que o originou. Tem sido, com efeito, sublinhada a excepcionalidade desta faculdade que insere um desvio aos princípios da estabilidade das decisões judiciais e do esgotamento do poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa (artº 666º nº 1 do CPC), salientando-se que a mesma só será admissível perante “erros palmares, patentes, que, pelo seu carácter manifesto, se teriam evidenciado ao autor da decisão, não fora a interposição de circunstância accidental ou uma menor ponderação, tê-lo levado ao desacerto”.

Cfr. os Acd’s de 16/11/00 Rec. 46.455, 17/03/99 Rec. 44.495 e de 11/07/01 Rec. 46.909.

E o mesmo tem entendido o Tribunal Constitucional, como se vê do seu Ac. de 22/03, nº 171/2000: “a al. a) do nº 2 do artº 669 do Código de Processo Civil prevê a reforma da sentença nas situações de manifesto erro de julgamento de questões de direito, erro esse que terá, portanto, de ser evidente, patente e virtualmente incontrovertível, para que possa fundamentar um pedido de reforma.”

Prevê-se assim a reforma da decisão nas situações de manifesto erro de julgamento de questões de facto ou de direito, erro esse que terá, portanto, de ser evidente, patente e virtualmente incontroverso.

Trata-se de casos de descuido, deslize ou de um momentâneo esquecimento ou inconsideração do juiz, manifestos ou evidentes, acontecidos na elaboração interior do seu raciocínio decisório” - cfr. o recente Ac. do STA, de 02/05/08 Rec. 26.235.

Cfr. Lopes do Rego, Comentário ao Código de Processo Civil, 1999, pág. 444.

Pelo que, no presente caso, não nos encontramos, assim, perante a situação a que se refere o dito normativo.

Não se vê, na verdade, como se esteja, aí, perante “erros palmares, patentes, evidentes”, que, só por si e pelo seu carácter manifesto, tivessem levado ao desacerto.

Pelo contrário.

Aliás, a requerente não deixou cair uma única palavra — apesar de seis páginas de doutas considerações (ainda que sem conclusões) — sobre a existência de qualquer “lapso” ou “erro” e, muito menos, sobre o seu carácter “manifesto”, como seria mister, face ao preedito articulado legal.

Antes procedendo como se oferecesse alegações de um novo recurso que, no caso, não cabe e a que a predita reforma não pretendeu dar guarida.

É óbvio que a nova “alegação” não é despicienda; pelo contrário, traz argumentos que seriam de considerar num novo recurso, se possível (o que não quer dizer que tenha razão ou que a sua seja a melhor interpretação do texto legal).

Todavia, não foi esse o entendimento perfilhado pelo tribunal e a requerente nem sequer se deu ao trabalho de procurar demonstrar haver, aí, “manifesto lapso do Juiz”, porventura por o acórdão em causa, resultar sem dúvida, como os seus próprios termos demonstram, de uma ponderada determinação do direito aplicável.

Como, aliás, se dá conta no Acórdão reclamado, é reiterada e uniforme a jurisprudência do STA no ponto.

Cfr. por mais recente, o Ac. de 22/05/02 Rec. 26.822, que refere não ferir a nova norma, os princípios constitucionais do acesso ao direito, da segurança, confiança ou boa fé, e de 05/06/02 Rec. 371/02.

Refira-se, por outro lado, que o caso também não cabe na al. a) do nº 1 do artº 669º do CPCivil, aliás não citada pela requerente.

É que esta não expressa nenhuma obscuridade ou ambiguidade, nenhum passo do acórdão que necessite de esclarecimento, ainda que, no desenvolvimento do processo, apelide o dito requerimento de “reclamação/aclaração” - fls 180 e 182.

Na verdade, como se refere no Ac. deste STA, de 02/06/26 Rec. 26.392, “a aclaração é um instrumento de hermenêutica da decisão judicial, tendo, por objecto o texto verbal da mesma” devendo a re-

querente referir, com precisão, “qual a parte do texto que padece desses vícios, devendo, no caso de ambiguidade, indicar quais os sentidos diferentes que o texto é passível de sugerir e, no de obscuridade, quais os termos, expressão verbal ou excerto discursivo cujo sentido comunicante não consegue apreender”

Cfr. Alberto dos Reis, Anotado, vol V págs.151 e segts.

Por outro lado, a requerente carece de legitimidade para invocação da nulidade prevista na al. c) do n.º 1 do art.º 98.º do CPPT: falta de notificação do despacho de admissão do recurso, à C.M. de Santa Maria da Feira.

No ponto, o requerido só pode ter por escopo lembrar ao tribunal o dever da sua apreciação, dado ser de conhecimento oficioso — seu n.º 3.

Nada havendo, todavia, a anular.

É que a interessada na observância da formalidade omitida, é a Câmara e não a arguente.

Ora, a nulidade foi arguida e conhecida já após a decisão reclamada e esta foi favorável à mesma Câmara.

Peio que nenhuma justificação colhe qualquer anulação do processado, tanto mais que aquela refere ter perfeito conhecimento da admissão do recurso - fls 233, n.º 19.

Como refere Jorge de Sousa, CPPT Anotado, 3.ª edição, “a qualificação de insanáveis não significa que tais deficiências processuais não se possam sanar, mas apenas que elas não ficam sanadas ou supridas com o mero decurso do tempo, sem arguição, podendo ser conhecidas oficiosamente ou na sequência de arguição, até ao trânsito em julgado da decisão final...”

“Por isso, estas nulidades, sempre que possível, poderão ser sanadas, praticando, nos termos legais, o acto omitido ou irregularmente praticado, só sendo totalmente adequada a qualificação de insanáveis, entendida com o sentido da inadmissibilidade da sanação, quando não for possível suprir a respectiva irregularidade processual.

Isso mesmo se confirma pelo n.º 3 deste artigo, em que se estabelece a regra do aproveitamento das peças úteis ao apuramento dos factos, o que só se justifica tendo em vista a sanação da deficiência processual em causa”.

Assim, a nulidade apontada não levaria, ao contrário do que pretende a arguente, à “anulação dos actos subsequentes” que permaneceriam intocáveis: mas à mera reparação ou sanação da omissão praticada.

Esta, agora, constituiria, todavia, um acto inútil já que, como se disse, a decisão final foi favorável à interessada na prática da formalidade omitida.

Refira-se finalmente que se entende, ao menos para já, não haver razões para condenação da requerente como litigante de má fé, nos termos do art.º 456.º do CPCivil, sendo, antes, de concluir actuar a requerente em verdadeiro “desespero de causa”, face à predita não apresentação de alegações e conseqüente deserção do recurso.

Termos em que se acorda indeferir a reclamação.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça em 99 euros.

Lisboa, 30 de Abril de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *António Pimpão*.

Acórdão de 30 de Abril de 2003.

Assunto:

Matéria de facto em recurso interposto do TCA.

Doutrina que dimana da decisão:

Incluindo as conclusões das alegações do recurso interposto para este Tribunal, de acórdão proferido no TCA que apreciou sentença proferida em 1.ª instância, matéria de facto não pode este Tribunal apreciar tal matéria factual excepto se se verificar ofensa de disposição legal expressa que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

Recurso n.º 33/03. Recorrente: Mundiglobo — Habitação & Investimentos, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

I. Mundiglobo — Habitação e Investimento, S. A., recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, concedendo provimento ao recurso, revogou a sentença que havia julgado procedente a impugnação do acto tributário da liquidação do IMS e, por isso, manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. O Acórdão recorrido está ferido de invalidade por padecer dos vícios de violação de lei e erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

II. A decisão recorrida apreciou a matéria de facto, designadamente, o depoimento das testemunhas.

III. No recurso apresentado pelo Digno Representante da Fazenda Pública junto do Tribunal Central Administrativo, o ónus imposto pelo artigo 690-A do CPC não foi cumprido.

IV. Poder-se-ia entender, pelo teor do acórdão recorrido, que se procura suprir oficiosamente as lacunas do recurso interposto pelo Digno Representante da Fazenda Pública.

V. O Acórdão recorrido faz uma errada interpretação e aplicação do artigo 121.º do CPT, ao não cumprir a regra: “*sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado*”.

VI. No Acórdão recorrido confundem-se e aplicam-se erradamente os conceitos de facto tributário e de acto tributário.

VII. Os pressupostos de facto do acto tributário de liquidação foram os de a recorrente ter dado ao imóvel um destino diferente ao da aquisição para revenda.

VIII. Ficou sobejamente demonstrado, tanto em 1.º grau de jurisdição, como em 2.º grau de jurisdição (Acórdão recorrido), que a Fazenda Pública não provou os pressupostos de facto do acto tributário de liquidação impugnado.

IX. Ficou provada a ilegalidade da liquidação, pois, aquando da aquisição da referida fracção, a ora recorrente exercia a actividade de comprador de prédios para revenda e que o destino dado ao imóvel

não foi diferente da revenda e a revenda efectuou-se no prazo de três anos.

X. Mesmo que se tente defender que não ficou totalmente provado o facto gerador da isenção da Sisa, o que por mera hipótese académica se admite, serra condescender, dúvidas fundadas terão, no mínimo de existir, pelo que o acto tributário deverá ser, de qualquer forma, anulado.

XI. Aquando da celebração da escritura pública de compra e venda, a ora recorrente declarou:

- que destinava o prédio adquirido para revenda, no exercício do respectivo comércio; e apresentou:

- certidão comprovativa do exercício normal e habitual da actividade de compra de prédios para revenda (Cumpriu assim, o disposto no artigo 11.º, n.º 3, em sintonia com o § 1.º do artigo 13.º-A, ambos do CIMSISD).

XII. O Notário reconheceu a isenção de que a aquisição daquela fracção autónoma beneficiava e assim o declarou na escritura.

XIII. A impugnante sempre manteve a intenção de revenda, conforme declarou na escritura pública de compra e venda, não resultando qualquer intenção em contrário dos factos provados.

XIV. Sendo o destino a revenda, e sendo concedida para a sua realização um prazo de três anos, e atendendo a que a escritura de revenda se realizou no dia 4 de Fevereiro de 1991, não estava à data do levantamento do auto de notícia ultrapassado esse prazo de três anos.

XV. Prazo esse que a impugnante dispunha para proceder à revenda do imóvel em questão.

XVI. Se essa intenção se mantinha e se o prazo para a sua concretização ainda não tinha sido ultrapassado, não há qualquer razão para se dar por verificada a caducidade da isenção de sisa (Não se verificou, assim, a primeira condição resolutiva da isenção, prevista no artigo 16.º, 1.º do CIMSISD).

XVII. Em 7 de Outubro de 1993, ou seja antes de decorridos três anos sobre a data da aquisição - realizada em 4 de Fevereiro de 1991 -, ora recorrente concretizou a sua intenção de sempre de revenda do imóvel, tendo procedido à sua revenda.

XVIII. A utilização da fracção nos termos em que a ora recorrente o fez não provoca a caducidade da isenção, não constituindo, de forma alguma, “destino diferente dado ao imóvel”.

XIX. O CIMSISD não proíbe nem sequer o arrendamento, ou a cedência dos imóveis adquiridos com isenção, quanto mais a simples utilização, desde que os mesmos, porque destinados a revenda, sejam efectivamente rendidos, no prazo previsto, sem que o sejam novamente para revenda.

XX. As obras realizadas no imóvel ocorreram antes da sua aquisição pela ora recorrente, pelo que o imóvel entretanto revendido corresponde inteira e absolutamente ao que fora adquirido.

XXI. Em suma:

- ao prédio não foi dado destino diverso da revenda;

- o prédio foi revendido dentro do prazo estipulado por lei, sem ser novamente para revenda.

XXII. Nada permite concluir pela caducidade da isenção, devendo ser reconhecida a manutenção da isenção e a ilegalidade da liquidação efectuada pela Administração Fiscal.

XXIII. Andou bem o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa ao decidir pela anulação do acto de liquidação.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que a recorrente questiona a reavaliação da matéria de facto efectuada pelo TCA o que é permitido pelos art.ºs 98.º 1 da LGT, 13.º 1 do CPPT e 712.º do CPCivil.

2. O acórdão recorrido deu como reproduzida a seguinte matéria factual fixada pelo tribunal tributário de 1.ª instância:

a) A impugnante adquiriu em 4/2/91, por escritura pública realizada no 1.º Cartório Notarial de Lisboa, pelo preço de 240.000.000\$00 a fracção autónoma individualizada pela letra U, correspondente ao nono andar, do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, situado em Lisboa, na Av.ª da República n.ºs 50 A-B-C e Av. Barbosa do Bocage, n.ºs 54-A-B-C-D, servido por sete lugares exclusivos de estacionamento, com isenção de sisa, ao abrigo do disposto no n.º3 do artigo 11.º, do CIMSISD, por ter declarado que a mesma se destinava a revenda e sendo a mediação de imóveis parte do seu objecto social, (doc. fls. 21 a 25).

b) Em 4/12/92 foi levantado um auto de notícia onde consta que a fracção em causa é o local da sede social e operacional da impugnante desde a sua constituição, há 11 anos, que ocupava antes da aquisição a título gratuito. Após a aquisição, o andar continuou a ser utilizado pela empresa para exercer a sua actividade e antes da escritura de compra e venda foram realizadas avultadas obras de remodelação das instalações, o que aponta para a continuidade no local e o redimensionamento da empresa, concluindo-se que a mesma deu destino diferente ao da aquisição para revenda e não liquidou, junto do 11.º Bairro Fiscal de Lisboa, a sisa devida, (doc. de fls. 36 a 38).

c) Com base nos elementos deste auto de notícia, os serviços competentes procederam à liquidação da sisa devida no montante de 24.000.000\$00 e juros compensatórios de 8.193.200\$00, a qual foi notificada à impugnante em 21/9/93, (Informação de 35).

d) Do balancete analítico consta que a fracção em questão foi contabilizada pela impugnante na conta 321 sob a rubrica «Imóveis para revenda c/isenção sisa», (Doc. e fls. 91 e 91).

e) Em 5 de Janeiro de 1993 a impugnante celebrou um contrato promessa de compra e venda com Paula Maria Ramos dos Santos Caetano relativo à referida fracção autónoma, pelo preço de 220.000.000\$00 e condições constantes do respectivo contrato, nos termos do documento de fls. 27 e 28, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido.

f) Em 7 de Outubro de 1993 foi celebrada a respectiva escritura de compra e venda no 25.º Cartório Notarial de Lisboa, conforme consta do documento fls. 29 a 32 cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido.

g) A presente impugnação judicial foi deduzida em 3/12/93, (fls. 2). 3.1. O acórdão recorrido identificou como questão a decidir a de saber “se à data da aquisição do referido prédio a ora ... (recorrente) já tinha intenção de o não revender” (cfr. fls. 140 V.º).

E tudo se resumiria a determinar “a vontade real da ora ... (recorrente) ao adquirir tal imóvel, de acordo com a prova produzida” (cfr. fls. 140 V.º).

Nesta perspectiva refere o acórdão recorrido que, no caso, pela prova testemunhal apresentada confirmam-se ... os pressupostos que levaram à liquidação da sisa - que antes da aquisição do imóvel pela ora recorrida foram nele efectuadas obras com vista a melhor adequá-lo para nele a mesma continuar com a instalação da sua sede

social e bem assim de outras empresas do mesmo "grupo", o que então, em 9.5.1995 (data da inquirição das testemunhas) ainda se mantinha, mesmo depois de ter sido celebrada a escritura pública de compra e venda com terceiro, o que configura ... uma situação *peculiar*, a que a recorrida não faz a menor alusão, de como é que vendido o imóvel a outrem, a que título a mesma o continua a ocupar, como até então vinha fazendo, tudo contrário a uma propalada intenção de revenda do imóvel.

Refere também que tal intenção de não revenda resulta desde logo da "utilização ou fruição do imóvel em circunstâncias anteriores ou posteriores contrárias àquela revenda, em que razoavelmente, normalmente, não se possa deixar de concluir pela incompatibilidade com essa anunciada revenda ...".

É que o impugnante "não deve limitar-se a alegar factos que ponham em dúvida a existência e quantificação do facto tributário" cabendo-lhe "o ónus da prova de tais factos, sem embargo de o juiz, no âmbito do seu poder - dever inquisitório, diligenciar também comprová-los.

"No caso, pretendia a impugnante anular o acto de liquidação da sisa por entender que à data em que adquiriu o imóvel já o destinava a revenda, como o veio a revender no prazo de 3 anos, sem que tenha sido novamente para revenda, pelo que jarnais teria ocorrido a caducidade da referida isenção".

"Cabia (à recorrente) ... para obter a almejada anulação da liquidação, ter provado tais factos ... e não tendo feito tal prova e nem tendo mesmo chegado a colocar em dúvida séria, fundada, os pressupostos de facto em que a Administração Fiscal se fundou para concluir pela não intenção de revenda do prédio adquirido para esse fim" "pois, para que tal tributação não se verifique, necessário será que aquele alegue e prove factos (através de prova concludente) que ponham em dúvida (fundada) os pressupostos em que assentou o juízo de probabilidade elevado feito pela Administração para prova da existência do facto tributário ou da sua quantificação".

Acrescentou que "só releva para a anulação da liquidação do imposto a dúvida legítima ou fundada sobre a existência e quantificação do facto tributário, ou seja, quando aquela dúvida não seja imputável ao impugnante" e que "face aos elementos antes referidos, carrou a Administração Fiscal para os autos, dados certos e objectivos, que conduzem com um elevado grau de probabilidade, segundo juízos de causalidade usuais e normais no comércio, que à data de tal aquisição não destinava a impugnante o prédio para revenda, mas antes para nele continuar a ter a sua sede social e de outras empresas do mesmo "grupo", situação que em 1995 ainda se mantinha, não obstante ter celebrado a escritura pública de compra e venda do mesmo".

Ainda segundo o acórdão recorrido a "prova testemunhal produzida, ... e a prova documental existente nos autos, encontra-se longe de colocar em dúvida séria, fundada, tais pressupostos, não sendo por isso também caso de aplicação do disposto no artigo 121.º do CPT, com a anulação do acto de liquidação" até porque para a recorrida seria muito mais fácil fazer a prova da existência da intenção de revenda do prédio quando o adquiriu, por serem factos a si atinentes, pessoais, do que para a Administração Fiscal fazer a prova dessa não intenção, já que ninguém melhor do que a impugnante saberá os concretos circunstancialismos que terão rodeado tal aquisição".

3.2. O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que a recorrente questiona a reavaliação da matéria de facto efectuada pelo TCA o que é permitido pelos art.ºs 98.º 1 da LGT, 13.º 1 do CPPT e 712.º do CPCivil.

As alegações da recorrente começam por questionar a matéria factual fixada pelo TCA ao sustentarem que a decisão recorrida apreciou a matéria de facto, designadamente, o depoimento das testemunhas e que no recurso apresentado pela Fazenda Pública junto do Tribunal Central Administrativo, o ónus imposto pelo artigo 690-A do CPC não foi cumprido.

Ainda segundo as alegações da recorrente poder-se-ia entender, pelo teor do acórdão recorrido, que se procura suprir officiosamente as lacunas do recurso interposto pelo Digno Representante da Fazenda Pública.

Contudo da leitura das alegações da recorrente FP resulta que havia sido questionada a matéria factual fixada ao afirmarem "que do teor dos documentos juntos aos autos e do depoimento das testemunhas, se não poderá retirar tal ilação" (cfr. alegação 3ª p. 110) da não "efectiva mudança do destino declarado da fracção ... (para) revenda (cfr. alegação 2ª. 110).

E das demais alegações resulta que a FP sustenta que o referido imóvel não havia sido adquirido para revenda o que é reafirmado nas conclusões das alegações.

E foi perante tal alegação que o TCA reapreciou a matéria factual tendo estabelecido, como no ponto antecedente se referiu, que tal imóvel não havia sido adquirido para revenda.

Resta por isso concluir que a FP deu cumprimento ao artigo 690.º-A do CPCivil tendo especificado os pontos de facto que considerava incorrectamente julgados e os meios probatórios que impunham diversa decisão sobre a matéria factual.

E conforme sustenta o EMMP o TCA sempre poderia alterar a matéria factual fixada, nos termos do artigo 712.º 1 do CPCivil, quando do processo constem todos os elementos que serviram de base à decisão recorrida.

3.3. Nas demais conclusões questiona-se, em síntese, a matéria factual fixada pelo TCA nomeadamente quando se afirma que a ora recorrente não deu ao imóvel um destino diferente do da aquisição como revenda e que ficou sobejamente demonstrado tanto em 1.º grau de Jurisdição como em 2.º grau de jurisdição ... que a Fazenda Pública não provou os pressupostos de facto do acto tributário de liquidação impugnado.

Que ainda que não tivesse ficado totalmente provado o facto gerador da isenção da Sisa, o que por mera hipótese académica se admite, sem condescender, dúvidas fundadas terão, no mínimo de existir de que a impugnante sempre manteve a intenção de revenda, conforme declarou na escritura pública de compra e venda, não resultando qualquer intenção em contrário dos factos provados.

Refere, ainda, que o acórdão recorrido faz uma errada interpretação e aplicação do artigo 121.º do CPT, ao não cumprir a regra: "*sempre que da prova produzida resulte afundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado*".

Continua a recorrente, nos termos expostos, a questionar a matéria factual fixada pelo acórdão recorrido.

Contudo a matéria de facto fixada pelas instâncias não pode ser reapreciada por este STA encontrando-se aquela definitivamente assente não podendo ser alterada por este Tribunal.

É que, nos termos do artigo 21.º4 do ETAF, este Tribunal “apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância”.

Por força deste preceito legal e porque, na situação dos autos, estamos perante um processo, inicialmente, julgado pelo tribunal tributário de 1.ª instância, a Secção de Contencioso Tributário do STA “apenas conhece de matéria de direito”.

Neste recurso pode a recorrente alegar “além da violação de lei substantiva, a violação de lei de processo” nos termos do artigo 722.º do CPCivil.

Funcionando esta Secção como tribunal de revista não pode apreciar a decisão da matéria de facto constante do acórdão do TCA já que, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo “o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de recurso de revista, salvo havendo ofensa duma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova”.

Como na situação do autos não foi invocada ofensa duma disposição legal que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova resta-nos concluir que não pode a matéria factual fixada ser alterada no âmbito deste recurso.

E a dada como assente, pelo acórdão recorrido, intenção de não revenda do imóvel, integrando matéria factual, não pode, por isso, ser reapreciada por este STA.

E não ocorre a questionada fundada dúvida a que se refere o artigo 121.º do CPT, pois que o TCA deu como provada esta intenção de não revenda tornando-se, por isso, desnecessário o recurso a este instituto.

Assim sendo, perante as questões enunciadas pela recorrente nas suas alegações, é de manter o acórdão recorrido.

4. Nos termos expostos nega-se provimento ao presente recurso. Custas pela recorrente fixando-se em 40% a procuradoria.

Lisboa, 30 de Abril de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 30 de Abril de 2003.

Recurso n.º 39/03, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrida Cruz Verde - Serviços de Assistência Médica, Lda., e em que foi Relator o Exmº Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

A F. P., inconformada com a sentença, a pág. 97, do Mº Juiz do T. T. de 1.ª Instância de Braga, que julgou procedente a impugnação deduzida por Cruz Verde — Serviços de Assistência Médica, Lda., daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

“Tendo-se provado que à impugnante foi concedido o direito de audição, na fase de elaboração do projecto de conclusões do relatório, não era necessário ter concedido à impugnante o direito de audição

antes da liquidação como pretende o M. J. do Tribunal “a quo”, de conformidade com a lei referida;

Tendo decidido em sentido contrário, o Meritíssimo Juiz do Tribunal “a quo”, violou o disposto no artigo 60º da L.G.T., com a nova redacção que foi dada ao nº 3 pela Lei 16-A/2002 de 31/05”. . .

Contra-alegou a recorrida, batendo-se pela manutenção do julgado. O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso merece provimento, louvando-se no parecer de fls. 85.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

“1 - A administração fiscal (AF) procedeu à inspecção à contabilidade da impugnante (inspecção), tendo notificado esta, por ofício de 02.11.99, para exercer o seu direito de audição sobre o projecto de conclusões do relatório da inspecção -doc. de fl. 63;

2 - A AF notificou ainda a impugnante, por ofício de 26.11.99, que dizia que “das correcções meramente aritméticas efectuadas à matéria tributável ou ao imposto, sem recurso a métodos indirectos/indicários, cujos fundamentos constam do relatório da inspecção tributária, será, a breve prazo, notificado da liquidação pelos serviços da D.G.C.I. Desta notificação constará a indicação dos prazos e meios de defesa contra a liquidação” - docs. de fls. 64/5.

3 - As liquidações datam de 01.12.99 - docs. de cobrança insertos no processo apenso.

A procedência da impugnação radicou no facto de, antes das liquidações impugnadas, não ter sido concedido à ora recorrida o direito de audição consagrado no art. 60º nº 1 al. a) da L.G.T.

No entanto, a F.P. sustenta que, tendo sido concedido e exercido o direito de audição à impugnante, na fase da elaboração do projecto de conclusões do relatório da inspecção, não se impunha concedê-lo, de novo, antes da liquidação, o que, de resto, resulta do art. 60º da L.G.T., na redacção que lhe foi introduzida pela Lei 16-A/2002, de 31/05, a qual tem carácter retroactivo, por ser interpretativa.

Por seu turno, afirma a ora recorrida, que o art. 60º da L.G.T., na redacção então vigente, obrigava a que o sujeito passivo fosse convidado a exercer o direito de audição antes da liquidação.

Por sua vez, o Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., também tem por desnecessária a audição antes da liquidação, pois que a impugnante já havia sido ouvida sobre o projecto de fixação da matéria colectável, ao qual se opôs, tendo obtido parcial provimento, tanto mais quanto é certo que a liquidação é o resultado de mera operação aritmética de aplicação de uma taxa fixada legalmente à matéria colectável.

Dispõe o art. 60º da L.G.T. nº 1:

A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhe digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

- a) Direito de audição antes da liquidação;
- b) . . .
- c) . . .
- d) . . .
- e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

Na redacção então vigente, dispunha-se no nº 3:

O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

Porém, com a entrada em vigor da Lei 16-A/2002, de 31/5, por força do seu art. 13º, aquele n.º 3 passou a ter a seguinte redacção:

Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1 é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda não se tenha pronunciado.

A esta redacção, por força do n.º 2 do art. 13º daquela lei, foi atribuído carácter interpretativo.

Ora, como foi do art. 13º do C. Civil, a lei interpretativa integra-se na lei interpretada, tendo eficácia retroactiva (v. Pires de Lima e A. Varela, C. C. anot. 1.ª-19, Batista Machado, Aplicação, 287 e Marcello Caetano, Man. Dir. Ad. 8.ª ed. pág. 135).

Volvendo ao caso dos autos, uma vez que o recorrido, aquando da elaboração do relatório da inspecção teve oportunidade de exercer o seu direito de audição e assim participar na formação da decisão que se traduziu no acto final de liquidação, não havia que, de novo, lhe conceder tal direito, tanto mais que a liquidação se saldou numa mera operação aritmética de aplicação da taxa à matéria colectável, a qual nem sequer foi impugnada com base em vícios próprios (erro de determinação de taxa, erro de cálculo, etc.), ou na invocação indevida de factos novos.

Em suma, previamente às liquidações adicionais não tinha o ora recorrido que ser ouvido pois que já o havia sido aquando do projecto de conclusões do relatório da inspecção.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida, a qual deverá ser substituída por outra que não conclua pela procedência da impugnação pelo fundamento ora desatendido.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Abril de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 30 de Abril de 2003.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso n.º 76/03; Recorrente: MATINGIL — Gestão Imobiliária, S.A.; Recorrida: Câmara Municipal de Lisboa. Relator, o Ex.ºmº Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

“Martingil — Gestão Imobiliária, S.A.” deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa recurso contencioso do despacho

da Directora Municipal de Finanças da Câmara Municipal de Lisboa que indeferira o pedido de revisão oficiosa referente à tarifa de ligação de esgotos de 1992.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi o recurso julgado improcedente.

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

1. O pedido de revisão oficiosa da liquidação da tarifa de ligação de esgotos aprovada pela Câmara Municipal de Lisboa que deu origem, em decorrência do seu indeferimento, ao presente recurso foi interposto tempestivamente, face ao disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 94º do CPT.

2. Existe erro imputável aos serviços, para os efeitos da mesma alínea a) do n.º 1 do art.º 94º do CPT, sempre que, em função de novos factos que venham a ser conhecidos pela entidade liquidatária, a liquidação do imposto ou da taxa não sofra alteração, uma vez que o erro consiste numa inexactidão objectiva entre tais factos e o cálculo do imposto ou da taxa.

3. A Administração está adstrita, por força dos princípios gerais estabelecidos no art.º 30º da Constituição, no art.º 36º, n.º 1 da Lei de 9 de Setembro de 1908 e no art.º 93 do CPT, a proceder à revisão oficiosa das liquidações em que se verifique errado apuramento da situação do contribuinte.

4. Face ao disposto nos arts. 93º e 94º do CPT e no art.º 20º, n.º 1, alínea b) do Código da Contribuição Autárquica, a liquidação da tarifa de ligação de esgotos deve ser revista oficiosamente.

5. A douda sentença recorrida violou os citados arts. 50º da Constituição e art.º 36º, n.º 1, da Lei de 9 de Setembro de 1908, art.º 93º e 94º do CPT, e art.º 20º, n.º 1, alínea b) do Código da Contribuição Autárquica, pelo que deve ser revogada, decidindo-se que o despacho impugnado da Senhora Directora Municipal de Finanças da Câmara Municipal de Lisboa, que não reconheceu o direito à revisão oficiosa por parte da impugnante e ora recorrente deve ser anulado, por violação dos preceitos legais citados neste número, em ordem à reposição da legalidade na liquidação da taxa em causa.

A Câmara Municipal de Lisboa contra-alegou no sentido do não provimento do recurso.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por o mesmo versar também matéria de facto.

Ouvida a recorrente sobre tal questão veio dizer que a questão de facto invocada era tão somente uma achega para o cerne da questão. Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou os seguintes factos:

a) Os serviços competentes da Câmara Municipal de Lisboa procederam, em 1992, à liquidação da taxa/tarifa de ligação ao colector da rede geral de esgotos do prédio sito na Rua Castilho, n.º 32, em Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da freguesia Coração de Jesus, sob o artigo n.º 796, no valor de esc. 10.572 975\$00 - cfr. fls. 60 destes autos e 8 da fotocópia do proc. administrativo n.º 10/96/RG junto por linha;

b) Em Julho de 1992 expediram os serviços da CML 2º aviso, à recorrente, que o recebeu em 13 desse mês, comunicando que ainda

se encontrava à cobrança até final desse mês a taxa/tarifa de ligação de esgotos referida em a) que antecede - cfr. fls. 12 e 13 da fotocópia do proc. administrativo nº 10/96/RG junto por linha;

c) Não tendo sido voluntariamente paga a taxa/tarifa de ligação de esgotos referida em a) que antecede, foi extraída certidão por parte dos serviços da CML e remetida a Tribunal, onde, em 05/06/1995 foi instaurada na 1ª Secção a execução nº 12940/95, que se encontra suspensa por ter sido prestada garantia bancária nos termos do artº 282º do CPT - cfr. fls. 59, 60 e 193vº;

d) Em 02 de Fevereiro de 1996 a recorrente "Martingil, Gestão Imobiliária, SA" reclamou graciosamente para o Presidente da Câmara Municipal de Lisboa (CML) contra tal liquidação, o que originou o processo administrativo nº 10/96/RG, alegando que só em 08/01/1996, quando foi citada na execução fiscal, é que tomou conhecimento da referida liquidação e que o imóvel foi sujeito a 2ª avaliação que lhe fixou um valor patrimonial inferior ao considerado na liquidação e requerendo que se anule a mesma liquidação e se proceda a nova e anulando-se os respectivos juros de mora - cfr. fotocópia do proc. administrativo nº 10/96/RG junto por linha;

e) Em tal processo administrativo nº 10/96/RG veio a ser proferida decisão final de indeferimento com fundamento em ter sido deduzida para além do prazo previsto no nº 3, do art. 97º do CPT, na redacção dada pelo DL 47/95, de 10/3, decisão que foi notificada à recorrente por carta registada com aviso de recepção, assinado em 22/04/1996 - cfr. fls. 14 a 22 da fotocópia do proc. 10/96/RG junto por linha;

i) Da decisão final referida em e) que antecede veio a ora recorrente deduzir impugnação judicial em 30/04/1996, que entrou neste Tribunal em 16/09/1996, dando origem à impugnação judicial nº 2/96, 2.ª Secção, requerendo que aquele despacho identificado em e) que antecede seja revogado e seja determinado que a CML proceda à rectificação da tarifa de ligação de esgotos, em função do valor patrimonial fixado para o prédio em segunda avaliação - cfr. fls. 49 a 55;

g) No processo identificado em f) que antecede foi proferida sentença em 09/03/1998, que julgou improcedente tal impugnação judicial, mantendo o despacho que indeferiu a reclamação graciososa nº 10/96/RG, bem como o acto tributário de liquidação, da qual foi interposto recurso para o Supremo Tribunal Administrativo que, por acórdão proferido em 17/02/1999, já transitado em julgado, negou provimento a esse recurso - cfr. fls. 137 a 144 e 155 a 162;

h) Em 17/05/1996 a ora recorrente requereu ao Presidente da CML a revisão oficiosa da liquidação referida em a) que antecede, o que originou o processo nº 10 187/96, alegando verificarem-se os pressupostos dos arts. 93º e 94º do CPT - cfr. proc. administrativo junto por linha;

i) Em tal processo administrativo nº 10 187/96 veio a ser proferida decisão final de indeferimento com os seguintes fundamentos: a revisão oficiosa e a reclamação graciososa são uma e a mesma figura; a requerente já tinha reclamado e visto a reclamação indeferida por extemporânea; não se verificou qualquer erro imputável aos serviços na liquidação efectuada, tendo tal decisão sido notificada à ora recorrente, por carta registada com aviso de recepção, em 25/07/1996 - cfr. fls. 14 destes autos e proc. administrativo nº 10 187/96, junto por linha;

j) Da decisão final referida em i) que antecede veio a ora recorrente deduzir o presente recurso contencioso em 19/08/1996, que entrou

neste Tribunal em 29/10/1996, requerendo que aquele despacho identificado em h) que antecede seja anulado e seja determinado que a CML proceda à rectificação da tarifa de ligação de esgotos, em função do valor patrimonial fixado para o prédio em segunda avaliação - cfr. fls. 1 a 5;

l) Em 23/04/1990 ocorreu a ligação do prédio identificado em a) que antecede à rede geral de esgotos - cfr. fl. 15 da fotocópia do proc.10/96/RG junto por linha;

m) O prédio identificado em a) que antecede foi inscrito na matriz em 30/09/1991 com o valor patrimonial de esc. 1 510 425 000\$00, resultante de uma 2.ª avaliação, com base no qual os serviços da CML procederam à liquidação referida em a) que antecede - cfr. fls. 96 a 102 destes autos e 8 e 9 da fotocópia do proc. 10/96/RG junto por linha;

n) A ora recorrente, em 23/10/1991, dirigiu ao Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais uma exposição sobre a avaliação do prédio identificado em a) que antecede, tendo por despacho de 20/07/1993 os valores patrimoniais de certas fracções sido corrigidos para valores inferiores, o que consequentemente originou um valor patrimonial do prédio também inferior, fixado em esc: 1 021 932 000\$00 - cfr. fls. 41 a 43 e 96 a 112 ;

o) Aquele despacho referido em n) que antecede foi notificado à recorrente através do ofício nº 594, de 23/08/1993 - cfr. fls. 96 a 99 e 126;

p) Aquele despacho referido em n) que antecede não foi notificado aos serviços da Câmara Municipal de Lisboa - cfr. fls. 126.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32 nº1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo "quid disputatum" e não pelo "quid decisum", para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente conjugadas com as respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente, como refere o Ministério Público, que à data do indeferimento do pedido de revisão já a CML tinha conhecimento de que o valor patrimonial do prédio tinha sido alterado e que tal facto foi omitido na descrição fáctico jurídica da sentença. Ora tal conhecimento não resulta do probatório, como aliás, a recorrente refere, donde ter de concluir-se que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando em € 120 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 30 de Abril de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 30 de Abril de 2003.

Assunto:

IRS. Benefício fiscal por deficiência. Lei aplicável. Exigência de novo atestado médico comprovativo da deficiência declarada.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Antes da vigência do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, a prova da incapacidade física relevante para efeitos de IRS podia ser feita mediante atestado emitido pela autoridade regional de saúde.*
- 2 — *A Administração Fiscal não podia recusar efeitos a esse atestado, a pretexto de ter sido emitido segundo um critério entretanto abandonado pelas autoridades de saúde, e exigir outro atestado, de acordo com o critério posteriormente por elas adoptado, a não ser que se estribasse na ilegalidade do critério utilizado para avaliar a incapacidade.*
- 3 — *Os processos a que se refere o artigo 7.º n.º 2 do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, para dizer que o diploma se aplica aos processos em curso, são os administrativos de avaliação e certificação da incapacidade, e não os fiscais, ou outros, em que devam retirar-se efeitos da incapacidade atribuída.*

Recurso n.º 93/03 em que são recorrentes Maria de La Salete Simões Ratola Soares e Paulo Fernando Soares e recorrida a Fazenda Pública e em que foi Relator o Exmo. Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **MARIA DE LA SALETE SIMÕES RATOLA SOARES e PAULO FERNANDES SOARES**, residentes em Aradas, Aveiro, recorrem da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro que julgou improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano de 1995.

Formulam as seguintes conclusões:

”1

A questão de direito que se pretende ver apreciada é se, havendo a impugnante apresentado declaração de rendimentos para efeitos de liquidação de Imposto sobre Rendimento Singular referente a 1995 e tendo feito acompanhar a sua declaração com um atestado médico emitido a 26 de Janeiro de 1995 pela Direcção Regional de Saúde de Aveiro que avaliava a incapacidade em 64% de acordo com a

Tabela Nacional de Incapacidades, então em vigor, tabela esta que se aplicava na determinação da invalidez para efeitos de auferir os benefícios fiscais previstos nos termos do art. 44.º do DL 215/89, de 01.07 (Estatutos dos Benefícios Fiscais), era possível à administração fiscal exigir um outro documento comprovativo dessa mesma incapacidade com base em novos critérios exigidos pela circular n.º 1/96, emitida pela Direcção Geral de Contribuições e Impostos, que remeteu para a administração fiscal, os novos critérios adoptados pela Direcção Geral de Saúde pela circular n.º 22/DSO, que determinou a partir de então, que todos os sujeitos passivos de IRS que, pretendessem usufruir dos benefícios fiscais concedidos por lei aos deficientes deviam apresentar um novo atestado médico comprovativo da incapacidade de que padeciam emitido após 15 de Dezembro de 1995, mesmo que em causa estivesse o benefício a aplicar aos rendimentos auferidos em 1995.

2

Na altura da publicação do CIRS e do EBF, a única fonte legal onde estavam enunciados todos os critérios de determinação da invalidez, os seus coeficientes e o modo da sua avaliação, era a Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo DL n.º 43189, de 23 de Setembro de 1960.

3

Nesta perspectiva, depois da entrada em vigor do DL n.º 341/93, e enquanto não sobreveio a vigência do DL n.º 202/96, de 23/10, era à Tabela Nacional de Incapacidades dele constante que teria de ir buscar-se todo o regime regulador da determinação da invalidez, em tudo o que estava para além do fixado nos ditos preceitos fiscais.

4

Deste modo, tanto a Direcção Geral de Saúde como a Direcção Geral das Contribuições e Impostos careciam não só de competência para alterar os critérios abstractos de determinação da incapacidade fiscalmente relevante constantes da TNI, quando o fizeram através das circulares referidas na douda sentença de que se recorre, como também erraram na interpretação da lei. Aliás, não dispondo esses órgãos da administração de qualquer competência constitutiva sobre a matéria, não será sequer possível ver em tais circulares qualquer modo legítimo de autovinculação no seu exercício. De resto para se poder falar na possibilidade legal de constituição de uma autovinculação, seria sempre necessário que a lei atribuísse, em tal domínio, qualquer discricionariedade constitutiva à administração. Todavia a atribuição de poderes discricionários nesta matéria seria materialmente inconstitucional por ofensa ao princípio da legalidade e da tipicidade tributárias.

5

O conhecimento da deficiência que provoque restrições na capacidade só poderá ser surpreendido, segundo os métodos racionais de conhecimento humano, por quem se encontra habilitado nessa área da ciência, ou seja, os médicos.

6

Aliás, estando a administração executiva do Estado estruturada em função da sua diferente natureza material em torno de diferentes Ministérios - arts. 199.º e 201.º da CRI - a intromissão na administração fiscal na área material da saúde seria simplesmente ofensiva dos princípios constitucionais. Na verdade, estamos perante um acto que é

praticado por outros serviços da mesma administração directa do Estado, que prosseguem atribuições materiais diferentes das daqueles outros a qual a lei atribui a competência para o acto de liquidação e fora do procedimento administrativo onde acontece este último. Não obstante esta circunstância, a estatuição dos efeitos jurídicos feita por ele não pode deixar de se impor aos órgãos e serviços integrantes da outra administração material do Estado por força do princípio da unicidade da administração directa do Estado e da falta de estatuição de qualquer relação de hierarquia ou de tutela administrativa existente entre ambas.

7

É claro que a remissão feita pela lei fiscal nos seus artigos 25º, n.º 3, e 80º, n.º 6, do CIRS e 44º, n.º 5, do EBF se tem de ver como efectuada para o regime constante dos DL n.º 202/96 de 23/10, e n.º 174/97, de 19/7, **após as suas entradas em vigor**, por serem eles quem transporta desde esse momento a normatividade importada pela lei fiscal.

8.

As novas leis enquanto reguladoras dos novos termos, do conteúdo do acto administrativo de avaliação da incapacidade, quer até da sua forma, apenas se poderão aplicar para o futuro, de acordo com a regra geral do *tempus regit actum* que decorre do art. 12º do Cód. Civil. A sua aplicação aos actos de avaliação já concretizados, susceptíveis de influenciar a liquidação do imposto relativo aos rendimentos dos anos anteriores a 1995 (inclusive), corresponderia sempre a uma aplicação retroactiva, que ofenderia as legítimas expectativas dos contribuintes.

9

Portanto **antes da vigência de DL n.º 202/96 a administração fiscal não pode desconsiderar juridicamente o atestado médico** passado pela autoridade médica competente, cuja incapacidade nele comprovada foi apurada segundo as regras da TNI então em vigor, constantes do DL 341/93, de 30-09, com o fundamento de que o critério de apuramento da incapacidade fiscalmente relevante era só aquele que entrasse em linha de conta apenas com o grau de incapacidade mantido após a correcção. Ora, respeitando a liquidação impugnada aos rendimentos do ano de 1995 e havendo o acto de avaliação da incapacidade da recorrente Maria de La-Salette Simões Ratola Soares sido praticado de acordo com a legislação em vigor na altura, (DL n.º 341/93) através de atestado médico exibido à administração fiscal, **não era lícito** a Administração Fiscal exigir a apresentação de um outro atestado que obedecesse aos critérios fixados nas citadas circulares administrativas da DGS ou DGCI ou do DL n.º 202/96 posteriormente publicado, que houvesse sido emitido posteriormente a 20.12.1995 ou "efectuar prova bastante de que não estava abrangido pelo revogado critério se fosse esse o caso, como a mesma administração tributária considerou, e descaracterizar ou ignorar juridicamente a incapacidade certificada na liquidação dos rendimentos do ano 1995".

10

A solução jurídica adoptada pela maioria deste tribunal para as situações relativas ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares relativo ao ano de 1995, faz-se notar em vários de acórdãos, nomeadamente: Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, da-

tados de 22.01.2000; 16.02.2000; 16.02.2000; 12.07.2000; 12.07.2000 nos processos números 025588; 024539; 024490; 025201 e 025207 respectivamente, todos da segunda da secção desse tribunal que decidem no sentido de **"na liquidação do IRS/95 deve atender-se ao atestado médico emitido com base nas regras da Tabela Nacional de Incapacidade, para efeitos de determinação da incapacidade fiscalmente relevante — cfr. Ac. do STA n.º 25588 de 22/01/2000, sendo ilegal a recusa por parte da administração fiscal de atestado médico passado pela ARS ao abrigo DL n.º 341/93, de 30/9, tal como a exigência de novo atestado a emitir nos termos do DL n.º 202/96, de 23/10 - cfr. Ac. do STA n.º 024539 de 16-02-2000; e a competência exclusiva da administração de saúde para praticar o acto de verificação da deficiência estava prevista na base VII al A) da Lei n.º 6/71, de 8/11, e passou a estar prevista no art. 18º da Lei n.º 9/89, de 2/5, a ela se referindo também o art. 8º. n.º 1 al. 1) do DL n.º 336/93, de 29/09 - Ac. n.º 025112 do STA de 23-05-2001 e Ac. n.º 26638 do STA de 16-01-02.**

11

O DL n.º 202/96, de 23-10, no seu artigo 7º, n.º 2, estabelece os novos critérios para a determinação daquela incapacidade e estipula que só são aplicáveis aos casos situações avaliadas depois da sua publicação e entrada em vigor. Logo, este diploma não se aplica retroactivamente, mas apenas aos processos em curso, nos quais ainda não tinha sido passado o atestado médico, isto é "aplica-se aos processos administrativos de avaliação e certificação da incapacidade e não os fiscais ou outros, em que devam retirar-se a incapacidade atribuída - V. Ac STA 24437 de 9-02-00 e Ac. 15-12-1999, n.º 24305.

12

Assim, não pode a administração fiscal recusar ou desconsiderar o valor de certificado emitido pela ARS, nos termos do referido DL n.º 341/93, relativamente ao imposto devido em 1995 - Ac n.º 24489 de 09-03-2000 e Ac n.º 24299 de 01-03-2000 ambos do STA.

13

Ora, os atestados médicos passados pela autoridade de saúde, para efeitos fiscais do ano de 1995, regiam-se pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30 de Setembro e impõe-se à administração Fiscal pois a respectiva avaliação é da competência da ARS, dado o princípio da unicidade da Administração directa do Estado e por ser a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva. Esse acto resulta de uma delegação por parte de um legislador numa administração material de competências dispositivas - de verificação e comprovação - de uma outra administração material, ambas integrantes da administração directa da mesma pessoa colectiva - Estado. Assim o atestado médico emitido a coberto da TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem da incapacidade atribuída.

14

Assim, a administração fiscal não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante, porque até à entrada em vigor do DL n.º 202/96, de 23-10, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI, aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30-09, nomea-

damente por atestado emitido pela administração regional de saúde e, consequentemente, não podia recusar efeitos a esse atestado, a pretexto de ter sido emitido segundo um critério entretanto abandonado e exigir outro atestado, de acordo com o critério posterior, a não ser que se estribasse na ilegalidade do critério utilizado para avaliar a incapacidade.

15

A douta sentença violou, nomeadamente, os artigos 103º, 199º e 201º, todos da CRP; o art. 12º do C.C.; o DL n.º 341/93 de 30/09; o art. 18º da Lei n.º 9/89, de 02/05 e ainda os artigos 25º, n.º 3, e 80º, n.º 6, do CIRS e o art. 44º do EBF.

Termos em que deverá a douta sentença ser revogada e julgar procedente a impugnação judicial deduzida e anulado o acto de liquidação de IRS de 1995”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, “nos termos da jurisprudência pacífica da Secção tirada em numerosos casos idênticos”.

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

2. Vem estabelecida a factualidade seguinte:

“- Os impugnantes são tributados em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares na 1ª Repartição de Finanças de Aveiro; - Em 12 de Março de 1996 apresentaram a declaração modelo 2 de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares referente a 1995, de que há cópia a fls. 5 e seguintes, acompanhada do anexo H;

- A Administração Tributária exigiu a apresentação de um atestado médico comprovativo da incapacidade da impugnante emitido em data posterior a 15 de Dezembro de 1995 para substituir o de 27 de Novembro de 1995, de que há cópia a fls. 7 e com base no qual demonstrou a sua incapacidade, e, não tendo sido apresentado, procedeu à liquidação oficiosa n.º 4320043919, no valor de 477 647\$00, elaborada em 25 de Março de 1998 cuja data limite de pagamento era 18 de Maio de 1998;

- No dia 22 de Junho de 1998, os impugnantes deduziram a presente impugnação do acto de liquidação”.

3.1. Aponta o Exmº. Procurador-Geral Adjunto, como exemplo da jurisprudência que diz “pacífica”, deste Tribunal, o acórdão de 19 de Junho de 2002, tirado em Pleno da Secção, no recurso n.º 25509.

Porque se trata de aresto que, na verdade, traduz a orientação amplamente maioritária da Secção e uniforme do Pleno, e que foi relatado pelo também aqui relator, o que se segue não vai além da transcrição dos trechos mais relevantes do referido acórdão, com as pertinentes adaptações.

Neste mesmo pendor julgaram, entre muitos outros, os acórdãos da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Janeiro, 21 de Junho, 27 de Setembro e 18 de Outubro de 2000, os de 23 de Maio e 21 de Novembro de 2001 e o de 16 de Janeiro de 2002, nos recursos n.ºs. 24439, 24694, 25136, 24706, 25112, 26199 e 26638, respectivamente. Por último, também o Pleno da Secção abonou esta corrente jurisprudencial, através do acórdão de 6 de Março de 2002, proferido no recurso n.º 24756, entre outros.

Em todos eles se reconhece, em súmula, que a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Se-

tembro, ainda que perspectivada com vista à avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais, era, até à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, utilizada para efeitos de benefícios fiscais. Este último decreto-lei veio a adaptar a Tabela, para esse efeito, estabelecendo as “Instruções Gerais” a ele anexas, as quais constituem princípios a ser seguidos na sua utilização, em resultado do que passou, então, a relevar, só, a disfunção residual, pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na Tabela. Por isso, em todos os aludidos arestos se teve por ilegal a recusa, pela Administração Fiscal, de certificado emitido pelas autoridades de saúde, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 341/93, e a exigência de novo atestado nos termos do Decreto-Lei n.º 202/96, relativamente ao IRS de 1995, estabelecendo a dita incapacidade ou deficiência, pois tal avaliação, sendo da competência daquelas autoridades, não pode ser questionada pela Administração Fiscal, face ao princípio da unicidade da Administração Pública.

3.2. No caso agora sob apreciação, a Administração Fiscal, ao pedir à contribuinte um novo atestado médico, de acordo com os novos critérios, plasmados numa circular que antecipava o que viria a ser consagrado no Decreto-Lei n.º 202/96, não questionou a competência da autoridade de saúde que emitiu o atestado que lhe fora apresentado para certificar a invalidez pressuposto do gozo do benefício fiscal em causa. Pelo contrário, a circular n.º 28/90 da DGCI revela com clareza que é seu entendimento serem meios adequados para provar a incapacidade a declaração emitida pelas Administrações Regionais de Saúde e pelos Centros de Saúde. Nem lhe apontou vício substancial ou formal que entendessem afectar o seu valor probatório.

Numa palavra, não questionou a força probatória do dito atestado. Antes, o que se patenteia é que a Administração Fiscal sabia que o atestado que lhe havia sido entregue tinha sido passado segundo o critério ao tempo vigente, porque divulgado pela Direcção-Geral de Saúde, e posteriormente abandonado, razão por que pretendia novo atestado, emitido, porventura, pela mesma autoridade de saúde, mas já ao abrigo do critério por que o primeiro adoptado fora substituído.

Assim sendo, não estamos, como à primeira vista pode parecer, perante uma questão meramente probatória, isto é, não se dá o caso de a Administração Fiscal entender que o atestado apresentado não comprovava devidamente a deficiência invocada, pretendendo, por isso, melhores elementos de prova. O que pediu foi um atestado passado segundo um dado critério, e não considerou o apresentado, por supor ter sido emitido de acordo com outro critério, entretanto alterado pela Direcção-Geral de Saúde. Mas sem invocar a desconformidade do critério usado no atestado junto pelo contribuinte com o da lei.

Na verdade, é à Administração Fiscal, e não a outrem, que compete a verificação de que a incapacidade está devidamente certificada pela autoridade competente, fosse ela qual fosse, e retirar daí as legais consequências em sede de benefícios fiscais. Cabe-lhe, portanto, o controlo formal e substancial do documento que para prova da incapacidade lhe seja apresentado. Em consequência, pode exigir outra prova se concluir, não só que esse documento não é emanado por entidade competente, como que ele não está formalmente perfeito, ou que utilizou, para certificar o que certifica, um critério inadequado.

Ora, a lei vigente em 1995, ano em que a ora recorrente pretende ver reflexos fiscais da incapacidade verificada, e em que foi emitido o atestado médico, era omissa quanto aos critérios de avaliação da incapacidade. Mas nem por isso se pode entender que deixava ao critério discricionário da Administração a normação procedimental a seguir para estabelecer o grau de incapacidade fiscalmente relevante, e a valoração deste. Além do mais, estamos perante matéria de benefícios fiscais, sujeita aos princípios da legalidade e da tipicidade, pelo que não podia o legislador ter deixado à discricionariedade da Administração o critério de atribuição de incapacidade.

E menos à Administração Fiscal, à qual claramente falta vocação para o efeito, parecendo claro que o legislador do EBF e do CIRS, ao referir-se à "entidade competente" para a comprovar, se refere a uma Administração outra que não a Fiscal - a Administração de Saúde.

Como se diz no sumário do acórdão de 16 de Janeiro de 2002, da Secção, acima indicado, "a competência exclusiva da administração de saúde para praticar o acto de verificação da deficiência estava prevista na base VII al. a) da Lei n.º 6/71, de 8/11 e passou a estar prevista no art.º 18º da Lei n.º 9/89, de 2/5, a ela se referindo também o art.º 8º n.º 1 a.1) do DL. n.º 336/93, de 29/9".

É, pois, à Administração de Saúde, assente como deve ter-se a sua competência para certificar a incapacidade relevante no campo fiscal, que cabe encontrar os critérios legais capazes de a ordenar na fixação da incapacidade. Não lhe estando atribuída discricionariedade na matéria, impõe-se-lhe buscar na lei o modo de preencher os conceitos indeterminados contidos naquilo que lhe cabe certificar: o grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%. Para tal não dispunha, ao tempo da emissão do atestado apresentado pela contribuinte, de outra tabela de referência que não fosse a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, ainda que a sua inicial vocação nada tenha a ver com o domínio fiscal, mas com a reparação dos danos emergentes dos acidentes de trabalho e das doenças profissionais. Todavia, porque o legislador, dispondo sobre consequências fiscais da invalidez, não preencheu o critério de atribuição dessa invalidez, esse seria o que tinha que adoptar-se.

Como, de resto, aconteceu e não é questionado.

Sobre estes pontos pode ver-se, com proveito, o que se escreveu no acórdão de 16 de Janeiro de 2002, da Secção, já referido, subscrito, também, pelo ora relator como adjunto:

"Não explicitando directamente as citadas normas fiscais (do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e do Estatuto dos Benefícios Fiscais) todo o critério de definição da deficiência fiscalmente relevante, situado fora dos aspectos materiais nelas previstos, o único método juridicamente possível de o determinar é ir buscá-lo aos ramos de direito donde o legislador importou os respectivos termos (Esta é a solução imposta pelo princípio da unidade do sistema jurídico e *eadem ratio* que hoje encontra consagração expressa no art.º 11º n.º 2 da Lei Geral Tributária.).

Ora, acontece que, à altura da publicação do CIRS e do EBF, a única fonte legal onde estavam enunciados todos os critérios de determinação da invalidez, os seus coeficientes e o modo da sua avaliação, conquanto na perspectiva da avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e de doenças profissionais, mas em termos

que não estavam adstritos a categorias específicas de cidadãos (como o que acontecia com a incapacidade para a prestação do serviço militar), era a Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo DL. n.º 43 189, de 23 de Setembro de 1960.

Sendo assim, ao quedar a regulação da invalidez aos termos constantes dos citados preceitos, o legislador fiscal mais não podia ter externado, no plano do objectivamente possível, do que remeter a normação das matérias relativas à definição das anomalias ou perdas de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptíveis de gerar incapacidade, o seu grau, o seu modo de avaliação e a indicação da entidade competente para o fazer, para aquela legislação, como única forma, aliás, de praticabilidade e de eficiência fiscais dos benefícios concedidos.

A partir da entrada em vigor do DL. n.º 341/93, de 30 de Setembro essa remissão tem de considerar-se como sendo feita para o regime por ele regulado, em virtude do mesmo ter substituído por revogação o regime anterior. (...).

Quer dizer, o legislador abriu mão do princípio do monopólio de atribuição aos serviços da administração fiscal de toda a função tributária, cometendo uma pequena parcela desse poder administrativo de verificação a uma outra administração directa do Estado ou seja, a uma administração inserida numa outra função material do Estado (...), em função da sua especial aptidão técnica e material para surpreender e avaliar os factos prejudiciais ao uso dos benefícios fiscais.

Nesta perspectiva, depois da entrada em vigor do DL. n.º 341/93, e enquanto não sobreveio a vigência do DL. n.º 202/96, de 23/10, era à TNI dele constante que teria de ir buscar-se todo o regime regulador da determinação da invalidez atinente aos aspectos acima precisados, em tudo o que estava para além do fixado nos ditos preceitos fiscais.

(...).

Pode, pois, concluir-se com segurança que os critérios normativos especificadores dos tipos de deficiência, fiscalmente relevantes, dentro das categorias gerais que ora enuncia o citado art.º 2º da Lei n.º 9/89, bem como os respectivos coeficientes de graduação e o modo da sua determinação, são entre o momento da entrada em vigor do DL. n.º 341/93, de 30/9 e a entrada em vigor do DL. n.º 202/96, de 23/10 os que constam da TNI por aquela aprovada. (...).

Deste modo, tanto a Direcção-Geral de Saúde como a Direcção Geral das Contribuições e Impostos careciam não só de competência para alterar os critérios abstractos de determinação da incapacidade fiscalmente relevante constantes da TNI, como fizeram através das circulares referidas (...), como erraram na interpretação da lei.

Não dispondo esses órgãos da administração de qualquer competência constitutiva sobre a matéria não será sequer possível ver em tais circulares qualquer modo legítimo de autovinculação no seu exercício.

De resto, para se poder falar na possibilidade legal de constituição de uma autovinculação seria sempre necessário que a lei atribuisse, em tal domínio, qualquer discricionariedade constitutiva à administração.

Todavia, a atribuição de poderes discricionários nesta matéria seria materialmente inconstitucional por ofensa ao princípio da legalidade e da tipicidade tributárias. (...).

Segundo esta visão das coisas, o acto praticado pela autoridade de saúde configura-se como um acto administrativo de verificação

(...) médica, autónomo e prejudicial, em ambas as acepções por natureza, do acto subsequente da liquidação.

Na verdade, estamos perante um acto que é praticado por outros serviços da mesma administração directa do Estado que prosseguem atribuições materiais diferentes das daqueles outros a quem a lei atribuiu a competência para o acto de liquidação e fora do procedimento administrativo onde acontece este último (autonomia orgânica, material e procedimental).

Não obstante esta circunstância, a estatuição dos efeitos jurídicos feita por ele não pode deixar de se impor aos órgãos e serviços integrantes da outra administração material do Estado por força do princípio da unicidade da administração directa do Estado e da falta de estatuição de qualquer relação de hierarquia ou de tutela administrativa existente entre ambas”.

Fica, deste modo, claro que a Administração Fiscal, não discutindo que o atestado apresentado pela contribuinte comprovava a incapacidade fiscalmente relevante antes da correcção possível de fazer com próteses, não podia, no quadro normativo vigente ao tempo, exigir um atestado comprovativo do grau de incapacidade após correcção.

O atestado médico apresentado pela ora recorrente comprovava a existência do pressuposto de que depende o benefício fiscal em causa. Não sendo questionado, como não foi, o seu valor probatório, quer em razão da competência da autoridade que o emitiu, quer em razão da forma, quer em razão do critério, por não ser o legal, a Administração Fiscal não podia deixar de ter por verificado o dito pressuposto, actuando em conformidade.

Ao exigir um outro documento, e desconsiderar o que lhe foi apresentado, denegando o benefício fiscal pretendido, a Administração agiu como se lhe coubesse definir o critério legal de verificação e mensuração de incapacidade, excedendo as forças que tem.

3.3. O que até agora se disse não considera o Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, que veio estabelecer o regime de avaliação de incapacidade de pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei destinados àqueles que, “por motivo de perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições da capacidade, pode estar considerada em situações de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais, tendo em conta a idade, o sexo e os factores sócio-culturais dominantes” - do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 9/89, de 2 de Maio.

Neste decreto-lei se confirma que, no entendimento do legislador de 1996, a avaliação da incapacidade de pessoas com deficiência, antes e depois deste diploma, não pode ser feita por apelo a outra tabela de referência que não a Tabela Nacional de Incapacidades, reconhecendo-se a conveniência de adequar a sua utilização a um fim que não foi aquele que a inspirou, adoptando procedimentos ajustados ao fim em vista.

O diploma é inovador, entrando em vigor em 30 de Novembro de 1996, mas aplicando-se “aos processos em curso” - artigo 7.º.

A aplicação dos critérios do Decreto-Lei n.º 202/96 ao caso vertente - aliás, não reclamada pela Administração Fiscal - implicaria a retroactividade do diploma, que a não tem, como é regra (artigo 12.º

do Código Civil), ainda que ele mesmo estabeleça que se aplica aos processos pendentes. Mas o decreto-lei sob exame não dispõe, directamente, sobre benefícios fiscais. Conforme ele mesmo expressa no seu artigo 1.º, “estabelece o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência (...) para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei (...)” para essas pessoas. Fiscais ou outros.

Deste modo, os “processos” referidos no seu artigo 7.º n.º 2 não podem ser senão os processos de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência, independentemente do uso que, posteriormente, seja dado à certificação da incapacidade, e das consequências que em outros processos, designadamente, fiscais, dela hajam de retirar-se. O diploma aplica-se, pois, aos processos avaliativos de incapacidade em curso, ou seja, àqueles em que ainda haja que proceder à fixação de incapacidade. Mas não aqueles em que a incapacidade esteja validamente fixada pelas regras procedimentais anteriormente vigentes. Nem aos procedimentos fiscais, ou outros, em que hajam de ser retiradas consequências da incapacidade atribuída.

O que quer dizer que a Administração Fiscal, a entender-se que pretendeu aplicar ao caso as novas regras, contidas no Decreto-Lei n.º 202/96, e que haviam sido “antecipadas” por via de circulares a ele anteriores, teria feito deste diploma legal aplicação retroactiva, quando ela não é permitida.

Voltamos a citar o aresto de onde já fizemos a anterior transcrição:

”A sua aplicação (do Decreto-Lei n.º 202/96) aos actos de avaliação já praticados, susceptíveis de influenciar a liquidação do imposto relativo aos rendimentos dos anos anteriores a 1995 (inclusive), responderia sempre a uma aplicação retroactiva que ofenderia as legítimas expectativas dos contribuintes, sendo certo que os moldes daqueles actos não deixam, como bem se assinala no acórdão recorrido, de integrar, como perícia sujeita a certas regras, o *Tatbestand* ou a *fatispecie* constitutiva da norma material de tributação.

Respeitando a liquidação impugnada aos rendimentos do ano de 1995 e havendo o acto de avaliação de incapacidade (...) sido praticado de acordo com os critérios fixados na TNI então vigentes, de acordo com o atestado médico exibido à administração fiscal (...) não lhe era lícito exigir-lhe a apresentação de um outro atestado que obedecesse aos critérios fixados nas citadas circulares administrativas da DGS ou da DGCI ou do DL. n.º 202/96 posteriormente publicado que houvesse sido emitido posteriormente a 20.12.1995 (...), e descaracterizar ou ignorar juridicamente a incapacidade certificada na liquidação dos rendimentos do ano de 1995”.

Procedem, deste modo, as conclusões das alegações de recurso, não podendo manter-se a sentença recorrida, que decidiu em contrário.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença impugnada, julgando procedente a impugnação, e anulando o acto de liquidação impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Abril de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 30 de Abril de 2003.

Assunto:

Execução fiscal. Reversão contra responsável subsidiário. Impugnação judicial/oposição. Meio processual adequado.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O meio processual adequado a utilizar pelo revertido, citado para a execução na qualidade de responsável subsidiário, que intente defender-se mediante invocação de erro nos pressupostos de facto que determinaram o despacho de reversão, por alegada ausência de culpa sua na situação de insuficiência patrimonial do primitivo e originário devedor, é o processo de oposição à execução fiscal e não a impugnação judicial.

Recurso n.º 97/03 em que são recorrente Rui Manuel Leite e outros e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.^{mo} Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformados com a aliás douta sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 1º Juízo, 2ª Secção, que lhes julgou improcedente a impugnação judicial que haviam deduzido na sequência de citação por reversão que, na qualidade de responsáveis subsidiários, lhes fora transmitida na execução fiscal n.º 1821-98/104334.0, dela interpuseram recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo Rui Manuel Pereira Leite e outros, todos nos autos convenientemente identificados.

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

1. *Os factos alegados na impugnação constituem ilegalidade em concreto, e nomeadamente ilegitimidade, falta de fundamentação na imputação de culpa, na inexistência de culpa.*

2. *O que constituem circunstâncias previstas na lei como impeditivas da ocorrência da reversão.*

3. *Nos termos do art.º 99º do C.P.P.T. o conceito da ilegalidade abrange os fundamentos invocados.*

4. *Por tal motivo, ocorreu violação do art.º 99 do C.P.P.T. e violação dos princípios constitucionais consignados nos art.ºs 106º, 206º e 207º da C.R.P.*

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal já o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público emitiu depois sucinto mas douto parecer opinando pelo infundado e conseqüente improcedência do presente recurso, já que, em seu criterioso entender, a sindicada sentença operou antes correcta interpretação e adequada aplicação da lei, aliás de harmonia com a jurisprudência desta Secção que, exemplificativa e expressamente, convoca.

Colhidos os vistos legais, e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

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

1. *O 1º Serviço de Finanças de Matosinhos instaurou a execução n.º 1821-98/104334.0 e apensos, contra a sociedade "Foll Gest — Sociedade Gestora de Participações Sociais SA" para pagamento da quantia de € 214.347.02 relativa a dívidas de IVA, IRS e IRC;*

2. *Na falta de pagamento daquele valor por parte da sociedade, o SF procedeu à citação por reversão dos aqui autores, na qualidade de responsáveis subsidiários, o que teve lugar em 06/03/02 - fls. 39/44 do apenso -;*

3. *Esta impugnação deu entrada no SF em 14/03/02.*

E com base nela, já perante a petição inicial de impugnação judicial apresentada, houve por bem julgar esta improcedente, por não provada, fundamentalmente por duas ordens de razões:

Por um lado porque, aduziu-se, ". . . os impugnantes não atacaram qualquer acto tributário, mas antes o despacho de reversão que conduziu à sua citação por reversão, alegadamente por falta de culpa da sua parte no incumprimento das obrigações tributárias do devedor originário, a sociedade Foll Gest-Sociedade Gestora de Participações Sociais, SA", circunstância que ". . . não se enquadra na previsão de qualquer alínea do art.º 99º do CPPT, ou seja, não constitui fundamento de impugnação . . ."mas" . . . sim, fundamento de oposição à execução."

E assim porque, esclareceu-se, "A matéria da culpa (ausência dela) dos peticionantes — responsáveis subsidiários — na situação de insuficiência do património social da empresa para pagamento das dívidas fiscais integra-se na previsão do n.º 1 al. b) do art.º 204º do CPPT, isto é, constitui fundamento de oposição à execução, enquanto matéria a afastar a responsabilidade da pessoa citada pelo pagamento da dívida — ilegitimidade daqueles face à instância executiva —"

E, por outro lado, porque, embora fosse possível, em termos de prazo legal (cfr. arts. 98º n.º 4 do CPPT e art.º 203º n.º 1 al. a) e 97º n.º 3 da LGT), operar a legalmente recomendada (cfr. art.º 199º n.º 1 do CPC) convolução dos presentes autos de impugnação judicial em oposição à referida execução fiscal, considerou-se comprometida tal faculdade ". . . pelo desajustamento ao nível do pedido . . .", já que ". . . os impugnantes pugnaram pela anulação do acto e não pela extinção (total ou parcial) da execução, pretensão esta ajustada em sede de oposição."

Assim e mediante adequada invocação da doutrina e jurisprudência desta Secção que no sentido dos segmentos decisórios referidos apontam, julgou-se, como se deixa relatado, improcedente a impugnação judicial.

É contra o assim decidido e nos termos das conclusões que se deixaram transcritas que continuam a insurgir-se os Impugnantes.

Sem qualquer razão, porém, e sem qualquer possibilidade de êxito, tanto mais que quanto ao segmento decisório atinente à decretada insusceptibilidade de operar a convolução da intentada impugnação judicial para oposição à execução fiscal, por não impugnado com o presente recurso jurisdicional, importa considerá-lo transitado (cfr. art.s 684º n.º 3 e 4, 690º, 671º e 673º do CPC).

Na verdade e já quanto à reiterada ilegalidade (*em concreto e nomeadamente ilegitimidade, falta de fundamentação na imputação da culpa, na inexistência da culpa*) como susceptíveis de constituir "*circunstâncias previstas na lei como impeditivas da ocorrência da reversão.*" (conclusões 1ª e 2ª do presente recurso), em bom rigor e face ao

teor e termos do sentido do decidido, bem poderia concluir-se que, também aqui, neste segmento decisório da sindicada sentença, ao menos explicitamente, os Recorrentes não controvertem ou impugnam, de forma eficaz, o julgado, na justa medida em que não intentam nem logram demonstrar o seu eventual desacerto, pois se limitam antes, isso sim, a reafirmar a posição assumida na petição inicial e que no julgado não logrou acolhimento, como vem de relatar-se.

Mas ainda que assim se não entendesse, olhando, para tanto, com bem particular bondade quer as alegações de recurso apresentadas, quer as conclusões, por fim, formuladas, sempre o presente recurso haveria de improceder, tal como atentamente anota o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, já perante o acerto e irrepreensibilidade da sindicada decisão judicial que, aliás, recolhe apoio na doutrina e jurisprudência que invoca, podendo aditar-se-lhe ainda, no controvertido ponto, os acórdãos deste STA e Secção de Contencioso Tributário de 04.11.98, processo n.º 22.728, de 13.12.2000, processo n.º 25.613 e de 23.10.2002, processo n.º 945/02.

Tal como aqui e como se sumariou neste último aresto *"O revertido como responsável subsidiário, citado para a execução fiscal, pretendendo defender-se invocando erro nos pressupostos de facto do despacho que determinou a reversão da execução fiscal contra si, . . . , deve reagir mediante oposição à execução, e não através de impugnação judicial."*

Improcedem, assim, todas as conclusões do presente recurso jurisdicional, já que a alegada violação dos princípios constitucionais consignados nos arts. 106º, 206º e 207º da CRP, levada à conclusão 4ª, carece, em absoluto, de qualquer sustentação em sede de discurso argumentativo, antes se revelando como afirmação desgarrada e não estribada ou suportada por qualquer premissa anterior, circunstância que, por si só, impede que sobre ela este Tribunal emita qualquer pronúncia.

Pelo exposto e de harmonia com a apontada jurisprudência, sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juízes deste Supremo Tribunal Administrativo em julgar improcedente o presente recurso jurisdicional, assim confirmando a sindicada sentença.

Custas pelos Recorrentes, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 30 de Abril de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 30 de Abril de 2003.

Assunto:

IRC. Créditos de cobrança duvidosa. Provisão. Princípio da especialização dos exercícios.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Os artigos 34º nº 1 alínea a) e 18º nº 1 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas não exigem que a provisão para créditos de cobrança duvidosa*

seja constituída no exercício em que esses créditos entrem em mora.

2 — *Para que a provisão seja recusada como custo fiscal não basta, pois, invocar que os créditos já estavam em mora há mais de seis meses aquando da constituição da provisão, importando que a Administração afirme, e isso se prove no processo de impugnação judicial, que a incobrabilidade dos créditos foi verificada em exercícios anteriores àquele em que ocorreu essa constituição, e isso evidenciado na contabilidade do contribuinte, pois só neste caso há ofensa do princípio da especialização dos exercícios, a justificar o não atendimento da provisão como custo fiscal do exercício.*

Recurso n.º 101/03. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: MICAL — Mecânica Industrial de Cascais, Lda. Relator: Ex.^{mo} Cons.^o Baeta de Queiroz.

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Mm.^o. Juiz da 2ª Secção do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou parcialmente procedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1993 deduzida por MICAL — MECÂNICA INDUSTRIAL DE CASCAIS, LDA., com sede no Alcoitão, Estoril.

Formula as seguintes conclusões:

I.

De acordo com o estabelecido no artº 33º, nº 1, al. a) do CIRC podem ser deduzidas para efeitos fiscais as provisões para créditos de cobrança duvidosa que como tal possam ser considerados no fim do exercício, sendo que, nos termos do nº 1, al. c) do subsequente artº 34º, tais créditos são aqueles em que o risco de incobrabilidade se considere devidamente justificado, o que ocorrerá, designadamente, quando os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento.

II.

Por sua vez, face ao princípio da especialização dos exercícios, consagrado no artº 18º, nº 1 do CIRC, os proveitos e os custos são imputáveis ao exercício a que digam respeito.

III.

Decorre do exposto que a constituição, no exercício de 1993, das questionadas provisões para créditos de cobrança duvidosa, encontrando-se os respectivos créditos já em mora nos exercícios de 1989 e 1990, mostra-se claramente contrária ao que resulta dos preceitos invocados nas presentes conclusões, os quais, face ao entendimento manifestado na sentença recorrida, são objecto de violação pela mesma, razão pela qual esta deverá ser revogada, com as legais consequências".

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.^o. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, face ao acerto da decisão impugnada.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.^{ms}. Adjuntos.

2. A sentença recorrida estabeleceu a factualidade seguinte:

“1.

A impugnante apresentou a declaração de IRC93 aí incluindo como custos a quantia de 9.527.344\$00 a título de provisão para créditos de cobrança duvidosa;

2.

a administração fiscal, considerando que tais créditos já se encontravam em mora em 1981, 1982, 1985, 1987, 1989 e 1990, não aceitou tal montante como custo por entender que, face ao princípio da especialização dos exercícios, a constituição de provisões é obrigatória para efeitos fiscais no exercício em que se verifica a mora;

3.

em consequência acresceu tal montante ao lucro tributável e, dessa e outras correcções, veio a liquidar IRC no montante de 6.578.093\$00”.

3.1. A ora recorrente constituiu, em 1993, provisões para créditos de cobrança duvidosa.

Tais provisões não foram admitidas como custos pela Administração Fiscal, por os créditos provisionados já estarem em mora desde anos passados — 1981, 1982, 1985, 1987, 1989 e 1990 —, devendo as provisões ter sido anteriormente constituídas, em obediência ao princípio da especialização dos exercícios, consagrado no artigo 18º do Código do IRC (CIRC). Por essa razão, introduziu as correspondentes correcções técnicas, liquidando IRC em conformidade.

A sentença que apreciou a impugnação judicial deste acto de liquidação julgou-a procedente apenas em parte, no tocante aos créditos já em mora em 1989 e 1990, e improcedente no demais, por só àqueles créditos se aplicar o regime do CIRC, empregando-se aos créditos sobranes o regime do Código da Contribuição Industrial.

A impugnante, ora recorrida, conformou-se com a parte da sentença que lhe foi desfavorável. Mas o mesmo não aconteceu com a Fazenda Pública, que interpôs o presente recurso, naturalmente, limitado ao segmento que lhe é adverso.

Argumenta a recorrente que os artigos 18º nº 1, 33º nº 1 alínea a) e 34º nº 1 alínea c) do CIRC, impõem solução contrária à adoptada pela sentença: em súmula, porque, tratando-se de créditos caídos em mora em 1989 e 1990, não podia a provisão destinada a acorrer à sua incobrabilidade ser constituída, só, no exercício do ano de 1993.

3.2. O artigo 18º nº 1 do CIRC dispõe que “os proveitos e os custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios”.

As alíneas a) dos n.ºs 1 dos artigos 33º e 34º do mesmo diploma estabelecem que podem ser deduzidas para efeitos fiscais as provisões que tiverem por fim a cobertura de créditos resultantes da actividade normal que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade; e que, para efeitos da constituição da provisão, são créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade se considere devidamente justificado, nomeadamente, por estarem em mora há mais de seis meses desde a data do vencimento.

Resulta daqui que a recorrida tinha a possibilidade de considerar em risco de incobrabilidade os seus créditos que, no final do exercício de 1993, aqui em questão estavam em mora há mais de seis meses desde a data do vencimento, e constituir uma provisão para acorrer a tal risco.

Contrapõe a recorrente Fazenda Pública, no presente recurso, que só podiam ser provisionados, no exercício de 1993, os créditos que, até ao final de 1992, não estivessem em mora há mais do que seis meses. Porque, se a mora fosse mais longa, o risco de incobrabilidade pré-existia, e a provisão devia ter sido constituída antes, em 1992, ou nos exercícios antecedentes. E a mora, no caso dos créditos provisionados, já se verificava em exercícios anteriores ao de 1993.

Ora, sendo os créditos incobráveis uma componente negativa do lucro tributável, eles são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios, por força do falado artigo 18º nº 1 do CIRC.

Assim, se as reticências sobre a cobrança dos falados créditos eram conhecidas em anos anteriores a 1993, logo se tornava prudente provisionar o correspondente montante, e essa provisão só podia considerar-se custo do ano em que a dita incobrabilidade se evidenciara ainda aqui, por obra do princípio da especialização dos exercícios. Ou seja, antes de 1993.

Mas não pode, face às disposições legais referidas, acolher-se o entendimento em que a Administração se fundou para não admitir as provisões em causa como custos: “a constituição de provisões é obrigatória para efeitos fiscais no exercício em que se verifica a mora”.

Não se retira, nem do princípio da especialização dos exercícios, nem das disposições legais em apreço, que a simples mora do devedor de seis meses e um dia implique, só por si, o risco de incobrabilidade, e torne exigível ao credor a constituição da provisão logo no exercício seguinte, sob pena de não mais poder constitui-la.

Como se afirma na sentença recorrida, no regime do CIRC, a constituição de provisões para cobertura de créditos de cobrança duvidosa” é imputável, “não ao exercício da constituição dos créditos, mas sim ao exercício em que se verifica o risco de incobrabilidade”. Ou seja, “não é a data da constituição dos créditos ou a verificação de certo prazo de mora que releva para o efeito, mas sim a data da verificação do risco de incobrabilidade”.

O que nos diz a lei — artigo 34º nº 1 alínea a) do CIRC — é que o crédito em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento pode ser considerado de cobrança duvidosa; e que, para o cobrir, pode ser constituída uma provisão fiscalmente dedutível — artigo 33º nº 1 alínea a) do mesmo diploma — no exercício do ano em que o crédito seja considerado de cobrança duvidosa e como tal contabilizado, mas não já em exercícios posteriores — artigo 18º nº 1, ainda do mesmo diploma.

Ou seja, tudo está em saber em que exercício a incobrabilidade foi constatada e isso reflectido na contabilidade da recorrida. Sendo que tal exercício não tem, necessariamente, que coincidir com aquele em que os créditos entraram em mora, ou em que tal mora ultrapassou a duração de seis meses, pois a simples mora do devedor não é indício bastante de que o crédito não virá a obter cobrança.

3.3. Acontece que nada vem provado quanto a este ponto — em que exercício foi verificada a incobrabilidade dos créditos e isso mesmo evidenciado na contabilidade da recorrida.

Viu-se que a Administração Fiscal, ao não admitir como custo do exercício do ano de 1993 a provisão efectuada pela recorrida, fundamentou-se em que “face ao princípio da especialização dos exercícios, a constituição de provisões é obrigatória para efeitos fiscais no exercício em que se verifica a mora”.

Viu-se, também, que este entendimento não tem bom esteio nos textos legais.

O procedimento da Administração Fiscal só seria legal se ela afirmasse, e ficasse demonstrado, no presente processo, que a incobabilidade dos créditos que motivaram a provisão foi constatada e isso reflectido na contabilidade da recorrida em exercício anterior ao de 1993. Esse o pressuposto exigido para justificar a sua actuação. Só assim se poderia afirmar que a provisão constituída em 1993 não era custo imputável a esse exercício, mas a outro(s), anterior(es); e que, consequentemente, havia violação do princípio da especialização dos exercícios.

A falta de prova desse pressuposto deve valorar-se em desfavor da Administração, ou seja, na ausência de prova da verificação do circunstancialismo em que a lei admite à Administração actuar como, no caso, actuou, o acto tributário praticado é de anular.

Tendo decidido neste sentido, ainda que com fundamentos não inteiramente coincidentes, a sentença deve manter-se.

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

Lisboa, 30 de Abril de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 30 de Abril de 2003.

Assunto:

Sentença de graduação de créditos. Falta de referência aos juros de mora do crédito exequendo. Omissão de pronúncia.

Doutrina que dimana da decisão:

Não incorre em nulidade por omissão de pronúncia a sentença que, ao proceder à graduação de créditos, omite, quanto ao crédito exequendo, referência aos juros de mora, se estes constam da certidão que serve de título executivo, pois crédito exequendo é, salvo redução, o que consta da certidão que serve de base à execução, sem exclusão dos respectivos acessórios.

Recurso n.º 103/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: FIVIS — Indústria de Fitas de Viés, Lda.; Relator: Ex.ºº Conselheiro Baeta de Queiroz.

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Mm.º Juiz da 2ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que reconheceu e graduou os créditos reclamados no respectivo apenso à execução fiscal instaurada contra FIVIS — INDÚSTRIA DE FITAS DE VIÉS, LDA., com sede em Custóias, Matosinhos.

Formula as seguintes conclusões:

”1

A douta sentença sob recurso, ao graduar o crédito exequendo, não procedeu, como devia, à graduação dos juros de mora respeitantes ao mesmo crédito;

2.

Mostram-se assim violadas as disposições conjugadas dos art.ºs 822º, 1 CC., 8º do DL. n.º 73/99, de 16/3 e 40º n.º 4 da LGT”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento.

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

2. A decisão recorrida é, na parte que importa, do seguinte teor: ”(...) foram reclamados pela Exma. Representante da Fazenda Pública os créditos abaixo discriminados, mais requerendo a sua graduação:

1 - diversos créditos de IVA dos anos de 1999 e 2000 e juros de mora;

2 - diversos créditos por contribuições ao CRSS e juros de mora, nos termos que constam de fls. 02-04, cujo teor aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos.

No processo principal foram penhorados bens móveis em 09/02/2000.

A quantia exequenda respeita a dívidas de IVA.

(. . .)

Todos os créditos foram reclamados tempestivamente, estão documentadas e, por não ter sido objecto de impugnação, julgo-os reconhecidos, de harmonia com o disposto no art.º 868º n.º 4 do CPCivil.

Os créditos de IVA gozam de privilégio mobiliário geral - art.º 736º n.º 1 do C. Civil.

Este privilégio abrange os juros - art.º 734 do C. Civil.

Por sua vez, os créditos da Segurança Social gozam de privilégio mobiliário geral, sendo graduados após os créditos referidos no art.º 747º n.º 1 al. a) do C. Civil - art.º 10º n.º 1 do DL n.º 103/80, de 09/05.

Pelo exposto e nos termos das disposições legais citadas, graduo os créditos reconhecidos e o exequendo pelo modo que se segue:

1 - Os créditos de IVA e juros de mora a par do crédito exequendo;

2 - Os créditos da Segurança Social e juros de mora respectivos”.

3. A única razão de discordância que a recorrente Fazenda Pública manifesta nas suas alegações, em relação à sentença recorrida, refere-se a não ter ela, ao proceder à graduação dos créditos reclamados e do exequendo, feito referência aos juros de mora que a este último concernem.

Na verdade, o crédito exequendo foi, pela dita sentença, graduado em primeiro lugar, a par com um crédito reclamado. Mas se, quanto a este, se referiram os juros de mora, no que respeita ao crédito exequendo, idêntica referência está ausente.

Por isso a Fazenda Pública, acompanhada, aliás, pelo Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, entende que a sentença incorreu em nulidade por omissão de pronúncia.

Mas não há tal nulidade.

A quantia exequenda tem a dimensão e os limites que constam do título que serve de base e legitima a execução.

Nesse título se descreve a dívida como sendo de imposto, aditando-se que "ao imposto em falta acrescerão juros compensatórios de esc. 47.231\$00 (...) calculados nos termos do artº 89º do Código do IVA, desde 1996-08-17 até 1996-12-21, data da emissão desta certidão de dívida e a partir da qual serão também devidos juros de mora, até à data do pagamento".

A certidão de dívida parcialmente transcrita não foi questionada, nem, por nenhuma razão, a quantia exequenda foi reduzida.

Como assim, tal quantia é constituída por um montante já apurado, igual à soma do imposto e dos juros compensatórios contados até à data da emissão do título, e por um montante ainda a calcular, correspondente aos juros de mora desde a mesma data até ao pagamento.

A referência que na sentença de verificação e graduação de créditos se faz ao crédito exequendo abarca, pois, tudo isto, porque tanto foi o certificado, e é para a correspondente cobrança que se procede à execução do património da executada.

Daí que, ao omitir referência aos juros, falando, em globo, no "crédito exequendo", o Mmº. Juiz não tenha feito incorrer a sentença em nulidade por omissão de pronúncia, já que, ao graduar a quantia exequenda no lugar que lhe compete (e a escolha desse lugar não é criticada pela recorrente), a nada mais estava obrigado, pois o montante e composição dessa quantia são, e não podem deixar de ser, os que constam do título que à execução serve de base.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões das alegações do recurso.

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

Lisboa, 30 de Abril de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 30 de Abril de 2003.

Assunto:

Poderes de cognição do STA — Matéria de facto — Artº 21.º nº 4 do ETAF — IRC — Activo immobilizado incorporado — Mais-valias — Proveitos.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O STA, actuando como tribunal de revista, não conhece de matéria de facto — artº 21º nº 4 do ETAF e 722º do CPCivil.*
- 2 — *Provado, na instância, que um terreno, inicialmente destinado a fruição, foi transformado em loteamento urbano, destinado a venda de lotes com intuítos lucrativos, não pode considerar-se o lote em causa como integrante do activo immobilizado corpóreo da empresa, pelo que a venda respectiva não dá origem a mais-valias mas a proveitos.*

Recurso n.º 232/03 em que são recorrente GUIA — Soc. Construções & Turismo, S. A. e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.º Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por GUIA — SOC. CONSTRUÇÕES E TURISMO, SA, do acórdão do TCA, proferido em 02Jul02, que deu provimento ao recurso que a Fazenda Pública interpusera da sentença que, por sua vez, julgou procedente a impugnação judicial, por aquela sociedade deduzida contra a liquidação de IRC do ano de 1992, no montante de 16.914.055\$00.

Fundamentou-se a decisão, em que a impugnante, "ao transformar o terreno adquirido para fruição em loteamento urbano destinado a formação de lotes para venda", "desenvolveu uma actividade comercial enquadrada no seu objecto social", pelo que o terreno deixou de enquadrar-se no activo immobilizado corpóreo da empresa"; modificada a natureza do terreno e a sua finalidade, este "converteu-se em mercadoria vendável destinada a proporcionar lucros", sujeitos assim a IRC, por força do artº 1º do CIRC, "uma vez que se trata de uma operação de natureza comercial e não de mera venda de bens do activo immobilizado corpóreo".

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"A) O Acórdão recorrido assenta num pressuposto que não ficou provado — a intenção da ora Recorrente de transformar o terreno em mercadoria vendável para lhe proporcionar lucros.

B) Ainda assim, estas mais-valias estão excluídas de tributação, por força do disposto no nº 4 do artigo 44º do CIRC, com a redacção aplicável à data a que se reporta o facto tributário.

C) A venda do lote de terreno em questão é uma venda de bens do immobilizado da ora Recorrente, pelo que daria apenas lugar a mais-valias e não a proveitos, como pretende o Digno Representante da Fazenda Pública.

Nestes termos e nos demais de direito, deve o presente recurso ser julgado totalmente procedente por provado, com a consequente revogação do duto Acórdão recorrido, por violação do disposto nos artigos 42º e 44º do CIRC, com a consequente anulação da liquidação adicional impugnada".

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, "tendo em conta a regra do artº 21º nº 4 do ETAF", por fundado "exclusivamente na discussão da matéria de facto estabelecida no tribunal "a quo".

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

Em sede factual, vem apurado que:

"1. a Quinta da Marinha foi adquirida em 1921 pela "Sociedade Comercial e Financeira Lda, que a manteve para mera fruição;

2. a qual se veio a transformar na TURMAR — Sociedade de Empreendimentos Turísticos SARL;

3. por cisão da TURMAR foi constituída a impugnante, tendo-lhe sido atribuída uma parcela de terreno com a área de 98 hectares e 211 m2 e os 15 prédios nessa parcela implantados, correspondente à Quinta da Marinha;

4. a impugnante tem estatutariamente como objecto social fomentar a agricultura, o turismo, a construção urbana e a prática de actividades correlativas, inclusivamente adquirir, hipotecar ou por qualquer outra

forma obrigar bens mobiliários ou imobiliários, assegurar o cumprimento de obrigações mercantis prestando, em troca de remuneração convencional, fianças e avales e exercer qualquer outro ramo de indústria ou comércio que a Assembleia Geral delibere explorar;

5. a impugnante promoveu o loteamento da Quinta da Marinha, tendo sido autorizada a constituição de 44 lotes (1 a 44) destinados a habitação constituída por um só fogo, e 5 lotes (A, B, C, D e CC) para construção com fins turísticos, pelo alvará 358/80;

6. tal loteamento foi posteriormente revisto tendo sido autorizado o loteamento dos lotes A e B em 29 lotes (A1 a A16, B1 a B16, CT e ES) destinados a habitação, com excepção dos lotes CT (destinado a complexo turístico) e ES (destinado a estação de serviço) e o aumento da área dos lotes C, D e CC, pelo alvará 646/84;

7. tais loteamentos tiveram por base a intenção de construir na Quinta da Marinha um empreendimento turístico de grande dimensão, utilizando como meio de financiamento a venda de parte dos lotes;

8. na Quinta da Marinha a impugnante construiu, além das infra-estruturas, um campo de golfe (com 18 buracos), seis campos de ténis e duas piscinas;

9. bem como 150 casas, para além das já existentes, englobadas em 3 lotes de apartamento, constituindo metade um hotel e o restante um aldeamento turístico e casas para venda;

10. a impugnante, relativamente ao construído na Quinta Marinha:

a) explora o campo de golfe e presta serviços complementares de transporte de pessoas e aluguer de equipamentos;

b) presta serviços de hotelaria;

c) serve refeições, banquetes e *cocktails* no restaurante aí existente, por si ou cedendo a exploração a terceiros;

d) explora, no Verão, os bares do campo de golfe e das piscinas;

e) fornece lenha, serviços de jardinagem e água a todo o complexo;

11. para além disso tem procedido à venda de lotes para construção ou das casa que constrói nesses lotes;

12. na declaração de IRC do exercício de 1992 a impugnante deduziu ao resultado líquido do exercício (quadro 17 do Mod22) a quantia de 40.000.000\$00 resultante da venda de um lote de terreno;

13. a administração fiscal, ao analisar tal declaração, considerou que a venda do terreno se enquadrava na actividade normal da empresa, que era de loteamento, infra-estruturas e venda de terrenos, devendo tal quantia ser considerada como proveito;

14. consequentemente procedeu à correspondente correcção (para além de outras que efectuou);

15. tendo procedido a uma liquidação adicional de IRC, no montante de 16.914.055\$00”.

Vejamos, pois:

Como é sabido, o STA não conhece de matéria de facto — artº 21º nº 4 do ETAF — nem, como tribunal de revista — artº 722º nº 2 do CPCivil — ”do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa, a não ser que tenha havido ofensa de norma legal que exija certa espécie de prova ou que fixe a força probatória de determinado meio de prova”, o que não é o caso.

A própria interpretação dos factos e as ilações que as instâncias deles retiraram, desligadas de qualquer interpretação jurídica, constituem matéria de facto, subtraída, pois, ao conhecimento do tribunal de revista.

Cf., por todos, os Acs. do STJ de 15-05-91 e 06-03-91 in Ac Dou 367-917 e 354-813, de 17-06-99 in Colectânea pág. 153 e 28Set00 *ibidem* pág 54.

Como refere Antunes Varela, in RLJ 122-120:

”Os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do *homo prudens*, do homem comum, só podem ser apreciados pela Relação e não pelo Supremo Tribunal Justiça. Os juízos sobre matéria de facto que, na sua formulação, apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei, são do conhecimento do Supremo Tribunal de Justiça”.

Ora, o TCA entendeu, em termos factuais, que a impugnante transformou o terreno adquirido para fruição, em loteamento urbano destinado a formação de lotes para venda, com intuits lucrativos modificando a natureza do terreno e a sua finalidade. ”O que constituía imobilizado foi transformado em mercadoria destinada a venda passando a ser objecto de acto comercial gerador de lucros ...”

Pelo que não pode este STA sindicar, ao contrário do que pretende a recorrente — cf., desde logo, a conclusão 1ª das alegações — o pressuposto factual em que assentou a decisão recorrida: a intenção da impugnante, de transformar o terreno em mercadoria vendável para lhe proporcionar lucros”.

Nem, em consequência, que a recorrente ”provou que a sua intenção foi a de manter o terreno como activo imobilizado, como reserva”.

Face à matéria factual referida — factos principais, constantes do probatório e juízos e ilações deles tirados pela instância, nos termos referidos, — não pode considerar-se o lote em causa como integrante do activo imobilizado da empresa.

Não tendo por isso aplicação, nos autos, o disposto no artº 44º do CIRC (redacção vigente ao tempo) que se refere ao reinvestimento dos valores de realização de tal activo.

Provado, pois, ”que o terreno inicialmente destinado a fruição foi transformado em loteamento urbano destinado a venda de lotes com intuits lucrativos”, não pode considerar-se o lote em causa como integrante do predito activo imobilizado, pelo que a venda respectiva não dá origem a mais-valias mas a proveitos.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 60%.

Lisboa, 30 de Abril de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 30 de Abril de 2003.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Ilegitimidade do executado (art.º 286º n.º 1 al. b) do CPT e art.º 204. n.º 1

al. b) do CPPT). *Matéria de facto. Poderes de cognição do STA.*

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *A ilegitimidade do executado, prevista como fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos do disposto no art.º 286º n.º 1 al. b) do CPT a que hoje corresponde idêntica alínea e número do art.º 204º do CPPT, é a ilegitimidade substantiva porventura decorrente da verificação de um dos casos/situações previstos no apontado preceito.*
- II — *Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª instância o STA apenas conhece de matéria de direito - art. 21 n.º 4 do ETAF e 722º n.º 2 do CPC.*
- III — *Porque assim, se nas alegações e conclusões de recurso de decisão proferida pelo Tribunal Central Administrativo, prolatado já sobre decisão de TT de 1ª instância, o Recorrente se limita a questionar apenas aquela matéria de facto e os juízos que, na mesma sede, o tribunal recorrido formulou, não afrontando ou controvertendo, assim, o decidido quanto ao direito aplicável e aplicado, o recurso jurisdicional não pode proceder.*

Recurso n.º 236/02 em que são recorrentes Hipólito Francisco Sousa e mulher e recorrida Caixa Geral de Depósitos, S.A., do qual foi relator o Exmo. Juiz Cons. Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformados com o aliás douto acórdão do Tribunal Central Administrativo que, concedendo provimento ao recurso que a C.G.D. interpusera da sentença do TT de 1ª Instância do Porto, revogou esta e julgou antes improcedente a oposição deduzida pelos então Recorridos e ora Recorrentes Hipólito Francisco Sousa e mulher, Elvira Henrique Riva, ambos nos autos convenientemente identificados, contra execução fiscal instaurada por aquela instituição bancária para cobrança coerciva da quantia de 17.000.000\$00 correspondente a aval por eles prestado em livrança vencida em 30/12/88, daquele interpuseram recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo os Oponente e ora Recorrentes.

Pugnando pela revogação do impugnado acórdão e pela consequente manutenção do antes decidido no TT de 1ª Instância, apresentaram tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, concluindo pela forma seguinte:

1. *O título executivo dado à execução e que serve de base à presente execução é a Livrança em causa nos autos, do valor de 17.000.000\$00, com vencimento em 30/12/1988;*

2. *A dívida dos oponentes encontra-se titulada pela Livrança em causa e unicamente por este documento, pelo que apenas este documento pode servir de base à execução contra os oponentes/recorrentes e não é legítima qualquer outra conclusão.*

3. *Os oponentes foram citados para a execução como avalistas da Livrança e devedores cambiários e não noutra qualidade e por causa da Livrança.*

4. *Conforme resulta da petição inicial da CGD (Cfr. art.º 9º), por forma a exercer os direitos da CGD resultantes dos contratos de mútuo contra a sociedade PISO - que é a devedora e responsável pelos valores destes contratos - a CGD instaurou já uma outra acção executiva que não esta - para cobrança da dívida resultante dos citados contratos onde os oponentes obviamente não figuram como executados.*

5. *Os oponentes apenas seriam responsáveis pelo valor da Livrança (e apenas quanto à Livrança) que, por sua vez, garante parte do valor daqueles contratos, caso não tivesse prescrito o direito à acção.*

6. *A literalidade da obrigação cambiária significa que o direito tem o conteúdo revelado pela obrigação, cartular e objectiva.*

7. *A obrigação do avalista afere-se pela do avalizado, tratando-se em princípio de responsabilidade subsidiária e não autónoma, emergente do título - e de nenhum outro documento, ainda que esteja relacionado com o título por alguma forma.*

8. *O título executivo, no caso concreto, é a Livrança e é essa a razão por que a exequente apenas pede o valor da Livrança e acrescido (juros) e não o valor em dívida por virtude dos contratos de mútuo ou por qualquer outro documento.*

9. *O aval é um negócio cambiário unilateral concebido como promessa de pagar o título (e não qualquer outro documento que não seja o título, i.e., a Livrança) e garantindo o pagamento do devedor por quem é dado.*

10. *O aval garante única e simplesmente o pagamento de uma letra ou Livrança, no seu todo ou em parte, e não já o pagamento de qualquer outro documento que titule uma dívida e que seja diferente da Livrança.*

11. *O dador do aval - os oponentes - são responsáveis da mesma maneira que a pessoa por eles afiançada mas só e apenas no âmbito da livrança, beneficiando da prescrição do direito à acção com base na Livrança por inércia ou negligência da exequente/credora.*

12. *A obrigação dos avalistas é autónoma e independente da existência ou inexistência da própria obrigação da sociedade avalizada, o que equivale a dizer, no caso concreto, que a obrigação dos oponentes respeita unicamente à Livrança e circunscreve-se a esse título e é independente dos contratos de mútuo que foram celebrados pela Piso e pela exequente e de tais obrigações da Piso relativamente à exequente.*

13. *A recorrida CGD sempre aceitou e admitiu - e nunca colocou em causa - que o título que baseia a execução é a Livrança e que, portanto, a questão da prescrição tem que ser analisada unicamente relativamente à Livrança (Cfr. p. ex. fls. 205 e 206 dos autos) e relativamente à data de 30/12/1988, e nunca a recorrida CGD alegou algo em contrário.*

14. *O prazo de prescrição a considerar nos presentes autos é o de 3 anos que, à data da instauração da presente execução, já tinha sido ultrapassado.*

15. *Nunca ocorreu qualquer causa de interrupção da prescrição.*

16. *Os oponentes não são responsáveis pelo valor em dívida por virtude dos contratos de mútuo ou qualquer outro documento que seja diferente da Livrança em causa.*

17. *A Livrança surge relacionada com os contratos de mútuo mas existe independentemente destes e da respectiva validade e os oponentes não são responsáveis pelos contratos de mútuo mas apenas avalizaram a Livrança a sua responsabilidade apenas pode ser aferida no âmbito da Livrança e nunca dos contratos.*

18. *O Tribunal recorrido errou - de facto e de direito - desde logo porquanto não considerou - como devia - que o título executivo dado*

à execução, de facto e de direito, é a Livrança avalizada pelos oponentes e não qualquer outro documento.

19. O direito à acção executiva contra os oponentes/recorrentes prescreveu já no final de 1991 e encontra-se prescrita a presente acção executiva e o direito à presente acção de execução contra os recorrentes/opponentes. Os eventuais direitos da recorrida CGD relativamente aos recorrentes/opponentes estão prescritos.

20. O prazo de prescrição a considerar nos autos é o de 3 anos e o título que serve de base à execução é a Livrança/Letra em causa nos autos. Está prescrita a dívida constante do título executivo dado à execução, que está a ser executado e que serve de base à execução - que é a Livrança. A excepção de prescrição é fundamento de oposição da alínea d) do art.º 286º CPT, foi invocada e verifica-se no caso concreto.

21. A CGD/recorrida não pode, em sede de recurso, pela primeira vez e sem qualquer fundamento contrariar o por si alegado anteriormente quanto a que, como manifestamente resulta dos autos, é a Livrança o título dado à execução e de que os oponentes/recorrentes são citados na qualidade de avalistas da Livrança e apenas são responsáveis, nessa qualidade, no que se refere apenas à Livrança e não a qualquer outro documento, o que o tribunal recorrido não teve em consideração e devia ter tido.

22. Apenas a Livrança foi avalizada pelos oponentes e o aval dado pelos oponentes foi ao subscritor da Livrança.

23. A decisão recorrida não considerou os elementos juntos aos autos, nem a lei aplicável ao caso concreto nem o acima exposto. A decisão recorrida viola frontalmente a Lei e os preceitos legais aplicáveis ao caso concreto.

24. O Acórdão recorrido é ilegal e injusto e

- contradiz os fundamentos de facto e de direito em que se apoia;
- Erra, de facto e de direito, nas conclusões e ilações que faz para suportar a decisão recorrida.

- Erra manifestamente na identificação do título executivo em manifesta contradição com a petição inicial de execução, com o alegado pelos partes e com todos os documentos do processo de execução e juntos nos autos, e por tal é ilegal, é nulo (art.º 668º, nº1 al. c) CPC) e deve ser totalmente revogado e substituído por decisão face ao título executivo dado à execução que é a Livrança em causa, em consequência, reconheça a invocada prescrição do direito à presente acção executiva contra os oponentes/recorrentes, com as consequências legais.

25. A decisão aqui recorrida viola designadamente as seguintes normas legais:

Art.º 8º CC, art.º 13º, art.ºs 202 e 205º, todos da CRP, art.ºs 32, 31, 34, 70, 71, 74 e 77 da Lei Uniforme das Letras e Livranças, art.º 27 CPCI, art.º 259 CPT, art.ºs 493 e 496 CPC, art.º 176º, al. c) CPCI e al. d) nº 1 art.º 286º CPT, art.º 3-A CPC.

26. A decisão aqui recorrida viola designadamente os seguintes princípios de Direito: Princípio da Legalidade, da Justiça, da Igualdade.

Em tempo processualmente útil respondeu ao recurso a ora recorrida Caixa Geral de Depósitos, sustentando a bondade e acerto jurídicos do impugnado acórdão, cuja integral manutenção reclama, evidenciando haver sido a presente execução correctamente instaurada com base em título executivo suficiente para exigir também dos recorrentes o pagamento coercivo da quantia exequenda.

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto e fundamentado parecer

opinando pela procedência do presente recurso com base no sufragado entendimento de que se verifica ocorrer *questão prévia* da “ilegitimidade dos executados”, ilegitimidade que, constituindo excepção dilatatória e de conhecimento oficioso, obstava ao conhecimento do mérito da causa e determinava a absolvição da instância, questão que importaria dirimir prejudicialmente, nos precisos termos do art.º 143º n.º 1 do CPT.

E assim porque, sustentou, “...o título executivo que serviu de fundamento à presente execução são os documentos de fls. 6 a 43 do processo de execução apenso e juntos com a petição inicial.

Estes documentos mais não são do que contratos de mútuo celebrados entre a exequente CGD e a sociedade Piso-Construtora Pinho e Sousa, L.da, de que os agora executados são sócios.

Ora e sendo assim, a presente acção executiva devia ter sido instaurada, ... contra a referida sociedade e que nestes figura como outorgante.”

Ouidas as partes acerca da “questão prévia” (cfr. art.º 704º do CPC), os Oponentes e ora Recorrentes, através de requerimento que juntaram aos autos a fls. 386, manifestaram a sua inteira adesão à tese sufragada pelo Ilustre Procurador Geral junto deste Supremo Tribunal e,

A ora Recorrida, a Caixa Geral de Depósitos, sustentou antes a sua improcedência e conseqüente indeferimento por, em seu entender, o título executivo inicialmente junto ser suficiente relativamente aos oponentes e ora Recorrentes uma vez que, alegou, a responsabilidade destes emerge da qualidade que assumiram - garantes pessoais da mútua - , responsabilidade a que expressamente se refere a certidão de dívida junta como doc. n.º 6, com o título executivo dado à execução fiscal;

E que, sem prescindir, também a livrança subscrita pela Piso e avalizada pelos Recorrentes fora oportunamente junta aos autos — cfr. fls. 213.

Assim e mediante invocação ainda do princípio da economia processual e do disposto no art.º 9º n.º 4 do DL 28/93, de 20.08 e als. c) e d) do art.º 46º do CPC, reclama decisão que indefira a arguida questão prévia e, conhecendo de mérito, negue provimento ao recurso dos Oponentes.

Colhidos os vistos legais cumpre apreciar e decidir

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

a) Na 2ª Repartição de Finanças do Conselho de Vila Nova de Gaia, no dia 19-2-1992, foi instaurada execução fiscal para cobrança da quantia de 28 873 452\$00, em que é exequente a Caixa Geral de Depósitos, ora recorrente, e executados, além de outros, os oponentes, ora recorridos - cf. o processo de execução fiscal apenso.

b) Por carta registada com aviso de recepção, assinado no dia 6-1-1993, os oponentes, ora recorridos, foram citados para os termos da execução fiscal referida em a), e, no dia 1-2-1993, vieram deduzir contra essa execução os presentes autos de oposição - cf. os documentos de fls. 145 do processo de execução, e a petição inicial desta oposição.

c) A quantia exequenda dita em a) diz respeito a débitos de empréstimos decorrentes de contratos mútuo celebrados entre a exequente “Caixa Geral de Depósitos”, ora recorrente, e a sociedade “Piso-Construtora Pinho & Sousa, Lda”, em 24-5-1984 e em 3-3-1986 - cf. fls. 2 a 43 do processo de execução fiscal.

d) Para «reforço de garantia dos empréstimos 2526342 e 2528684» os oponentes, ora recorridos, além de outros, avalizaram, em

30-121987, uma livrança do valor de 17 000 000\$00, com vencimento em 30-12-1988, e subscrita pela sociedade mutuária dita em c) - cf. fls. 2 a 5, do processo executivo, e especialmente, fls. 213 destes autos de oposição.

e) Por carta datada de 22-3-1989, a sociedade mutuária avalizada dirigiu-se à exequente, ora recorrente, fazendo-lhe uma proposta de pagamento dos empréstimos especificados em d) - cf. fls. 215 destes autos de oposição.

f) Por carta registada com aviso de recepção, assinado no dia 28-1-1991, o oponente, ora recorrido, e relativamente aos aludidos empréstimos, foi notificado pela exequente, ora recorrente, «de que dada a situação em que se encontra o financiamento» «foi o respectivo processo remetido» «para cobrança por via judicial» - cf. os documentos de fls. 199 a 201 destes autos de oposição.

Com base na apontada factualidade e perante a controvérsia posta no recurso jurisdicional que apreciava o tribunal ora recorrido, o Tribunal Central Administrativo, houve por bem conceder provimento àquele recurso e revogar a então sindicada sentença.

Já perante a invocada e evidenciada circunstância de que "... a certidão que serve de título ao processo de execução fiscal em causa, e a que os recorridos fazem oposição, diz respeito a débitos de empréstimos decorrentes de contratos de mútuo celebrados entre a exequente "Caixa Geral de Depósitos", ora recorrente, e a sociedade "Piso — Construtora Pinho & Sousa, L.da", em 24-5-1984 e em 3-3-1986 — conforma se retira do consignado nas alíneas a) e e) do probatório ...".

E que, assim, devendo "... a prescrição da dívida exequenda ... ser julgada em face do título executivo dada à execução, não à vista de qualquer outro título que não esteja a ser executado."

Conclui-se que, sendo "... vinte anos o prazo de prescrição de dívida decorrente de contrato de mútuo celebrado com a Caixa Geral de Depósitos — de harmonia com o disposto no artigo 309.º do Código Civil."

Por via disso, concedeu-se provimento ao recurso e revogou-se a então impugnada sentença, para que o processo de oposição prosseguisse seus termos, pois, ao contrário do julgado então e aí impugnado, não se verificava a invocada e decretada prescrição da dívida exequenda.

E contra o assim decidido que se insurgem agora os Oponentes reclamando antes julgado que lhes confirme o entendimento sufragado pelo TT de 1.ª Instância, de harmonia com a síntese conclusiva das respectivas alegações que se deixaram transcritas.

Tudo visto, cumpre decidir.

Desde logo e em primeiro lugar, porque prejudicial (cf. art.º 143º n.º 1 do CPT), da questão prévia suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal.

Esta é, como vem de relatar-se, a da arguida ilegitimidade processual ou adjectiva dos Oponentes e ora Recorrentes para a execução, ilegitimidade que, em seu esclarecido entender, constitui excepção dilatória (art.º 494º n.º 1 al. e) do CPC), de conhecimento officioso art.º 495º do CPC) e que obsta ao conhecimento da causa e determina a absolvição da instância (art.º 493º n.º 2 do CPC).

Uma vez que, sustenta, no "... caso dos autos, dos elementos neles recolhidos resulta de forma inequívoca e sem margem para quaisquer dúvidas, que o título executivo que serviu de fundamento à presente execução são os documentos de fls. 6 a 43 do processo de execução apenso e juntos com a petição inicial."

E que "Estes documentos mais não são do que contratos de mútuo celebrados entre a exequente CGD e a sociedade Piso-Construtora Pinho & Sousa, Lda., de que os agora executados são sócios."

Circunstância que, em seu entender, demandava que "... a presente acção executiva devia ter sido instaurada, ..., não contra os agora executados, que apenas são sócios daquela sociedade e avalistas da livrança que subscreveram para reforço da garantia dos empréstimos que aqueles contratos titulavam, mas sim contra a referida sociedade e que nestes figura como outorgante."

Como se deixa também relatado os Oponentes e ora Recorrentes subscreveram inteiramente a posição do Ex.mo Magistrado do Ministério Público e a Recorrida CGD pronunciou-se pelo seu indeferimento sufragando antes entendimento de que a presente execução foi correctamente instaurada, com base em título(s) executivo(s) suficiente(s) e bastante(s) para todos os efeitos, em relação aos executados.

Que dizer?

Antes de mais importa ter bem presente o tipo e natureza de processo judicial em causa - *processo de oposição à execução fiscal* antes instaurada e para o qual foram oportunamente citados os Oponentes e ora Recorrentes.

Este processo, tal como a doutrina e a jurisprudência vêm sublinhando - cfr. Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado, 3ª edição, de Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, anotações de pág. 587 e seguintes e Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado, 3ª edição, de Jorge Lopes de Sousa, pág. 964 e segts. correspondendo aos embargos de executado em processo civil (art.º 812 e seguintes do CPC), apresenta a fisionomia de uma acção, instaurada pela apresentação de uma petição inicial, com tramitação autónoma em relação ao processo executivo, funcionando na dependência deste, como contestação à pretensão do exequente, visa tão-só e na procedência de qualquer dos fundamentos legalmente admitidos e taxativamente estabelecidos pelo art.º 286º do CPT, então aplicável, a eventual declaração judicial de extinção ou suspensão da execução quanto ao oponente, já que como também afirmam os citados autores *o seu fim é impugnar a própria execução fiscal*.

Ora, um dos fundamentos legais de oposição à execução é precisamente a eventual ilegitimidade - cfr. al. b) do n.º 1 do citado art.º 286º do CPT - dos oponentes, a que hoje corresponde, com idêntica formulação verbal, o art.º 204º n.º 1 al. b) do CPPT.

Porém e como reiteradamente vêm acentuando quer a jurisprudência, quer a doutrina, já por inequívoca decorrência do próprio texto legal (*ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou o seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser o responsável pelo pagamento da dívida*), a ilegitimidade de que aqui se trata é de *ilegitimidade substantiva, assente na falta de responsabilidade do citado pelo pagamento da dívida exequenda*,

Porventura decorrente da verificação de uma de qualquer das situações legalmente previstas e a saber,

- não ser o próprio devedor que figura no título ou o seu sucessor,
- sendo o devedor que figura no título, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram
- não figurar no título e não ser o responsável pelo pagamento da dívida,

Já que, quanto à aqui controvertida legitimidade adjectiva ou processual para a própria execução fiscal, ao menos tal como a caracteriza o Ilustre arguente, se imponha antes dizer e concluir, ainda com Jorge Lopes de Sousa, in Código de Processo e Procedimento Tributário, 2002, 3ª edição, pág. 977 e nota de rodapé, que *Naturalmente, a pessoa citada, a quem é exigido o pagamento da dívida, tem legitimidade processual para intervir na oposição, pois tem interesse em contradizer a pretensão do exequente (art.º 26º, n. 1, do C.P.C.), mesmo que não tenha esta legitimidade substantiva, por entender não ser o responsável pelo pagamento da dívida.*

Na verdade, não só não se verifica ocorrer no caso *sub judicibus* qualquer dos casos/situações referidos na apontado e transcrita al. b) do n.º 1 do art.º 286 do CPT, porventura susceptível de integrar fundamento válido e eventualmente eficaz de oposição à execução fiscal com fundamento em ilegitimidade substantiva dos Oponentes e ora Recorrentes,

Como, sob pena de assim se desvirtuar a própria natureza do processo de oposição à execução fiscal, não possa aqui e agora, em sede de oposição à execução fiscal, invocar-se e proceder a eventual ilegitimidade processual ou adjectiva para a execução, quando certo é que, nesta, aqueles, os Oponentes e ora Recorrentes, foram requeridos e convenientemente citados.

Acresce que, em sede de petição inicial da presente oposição à execução fiscal, os Oponentes não invocaram ou arrolaram, como fundamento legal da oposição que entenderam deduzir, qualquer situação subsumível à transcrita previsão legal - cfr. art.º 286º n.º 1 al. b) do CPT.

Daí que não possa aqui proceder a invocada excepção da ilegitimidade processual para a execução fiscal suscitada pelo Ilustre Procurador-Geral-Adjunto.

Curemos agora do recurso jurisdicional dos Oponentes.

É sabido e reiteradamente afirmado pela jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores que este Supremo Tribunal, enquanto tribunal de revista, nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª Instância e salvo matéria do conhecimento oficioso, têm os seus poderes de cognição circunscritos exclusivamente à matéria de direito - cfr. art.º 21º n.º 4 do ETAF e art.º 722º n.º 1 e 2 do CPC -, fixando-se o seu alcance impugnatório pelas conclusões formuladas, já em cumprimento do apontado ónus legal.

Ora, como destas inequivocamente emerge, quando cotejadas com a matéria de facto fixada pelo tribunal recorrido e agora assente, por não impugnada ou eficazmente controvertida, verifica-se que, com elas e com as alegações de que são síntese, os Recorrentes mais não fazem do que invocar matéria que ali, no probatório, não logrou qualquer consagração em sede quer dos factos materiais da causa, quer dos juízos que, ainda nesta sede, deles porventura importava retirar e que, por não demandarem a interpretação de qualquer norma jurídica, haverão de qualificar-se como verdadeiros juízos de facto também.

Porque assim, importa reter como definitivamente assente e inquestionável a matéria de facto fixada pela impugnada decisão, bem assim como os juízos que, nesta sede, se formularam,

Uma vez que o eventual erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa, para relevar efeito útil, haveria de emergir de “... *disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova*

para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.” - cfr. art.º 722 n.º 2 do CPC -, erro que, aliás, não vem sequer alegado e muito menos demonstrado.

Ora, já perante a transcrita factualidade, designadamente face ao estabelecido nas alíneas a), c) e d) do probatório estabelecido pelo aresto agora jurisdicionalmente sindicado, importa antes concluir pela bondade e acerto do julgado, pois que o título executivo que serviu de base à execução de que os presentes autos são de oposição é precisamente o teor dos documentos juntos de fls. 6 a 43 daquele processo executivo, oportunamente juntos com a petição inicial.

Devendo ser, como foi, com base nele aferida a alegada e decretada como não verificada prescrição da dívida exequenda.

Improcedem assim todas as conclusões do presente recurso jurisdicional.

Termos em que acordam os Juízes deste Supremo Tribunal Administrativo em negar-lhe provimento, confirmando antes e consequentemente o aresto com ele impugnado.

Custas pelos Recorrentes e Oponentes, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 30 de Abril de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Vitor Meira* — *Brandão de Pinho* (com a declaração de que entendo ser invocável, na oposição à execução, a ilegitimidade adjectiva - por contraoposição à substantiva, requerida no acórdão - (a implicar a absolvição da instância executiva) mas que, no caso concreto, não ocorre por os oponentes figurarem nos documentos que corporizam o título executivo).

Acórdão de 30 de Abril de 2003.

Recurso n.º 238/03 em que é recorrente Fernando Maria Guedes Machado Antunes de Oliveira e recorrida a Fazenda Pública, e em que foi Relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Fernando Maria Guedes Machado Antunes de Oliveira, inconformado com o acórdão do T.C.A., a fls. 302 e seguintes, que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença do T. T. de 1.ª Instância, porém, apenas na parte em que lhe foi desfavorável, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com o formulação do seguinte quadro conclusivo:

A - Tendo que corrigir a nulidade de omissão de pronúncia, o TCA cortou-a pela raiz: em lugar de responder à questão, preferiu suprimi-la, dando como não provados os factos em que ela assentava.

B - Mas fá-lo violando regras probatórias imperativas, gerando outra nulidade, pois o TCA ignorou factos de que tinha conhecimento por virtude do exercício de funções, esqueceu o valor probatório de fotocópias simples, cuja exactidão não estava impugnada, e abstraiu da força probatória das certidões (violando o art. 371º do C. Civil).

C - Além disso, o TCA recusou mais uma vez conhecer da questão identificada na alínea c) das conclusões das alegações do recurso para o TCA (relativa à inconstitucionalidade do art. 655º do CPC), pelo

que perdura a omissão de pronúncia, causa de nulidade do acórdão recorrido.

D - De igual modo, o pedido de reapreciação da matéria de facto continuou a não merecer qualquer ponderação efectiva, pelo que houve, aqui também, omissão de pronúncia, gerando a nulidade da decisão.

E - As lacónicas afirmações que o TCA acrescentou ao texto dos seus 2 acórdãos anteriores não bastam para sanar a nulidade que lhe fora apontada pelo STA, continuando por esclarecer as razões de facto ou de direito que nortearam o espírito dos julgadores na selecção dos factos provados, ao contrário do que determinava essa Suprema Instância, persistindo assim a falta de fundamentação que constitui causa de nulidade da decisão, nos termos da alínea b) do nº 1 do art. 668º do C.P.C.

F - O princípio da indivisibilidade da confissão do art. 360º do C.C. - que não permite ignorar no âmbito tributário - impedia que se dessem como provados factos confessados pelo Oponente no art. 10º da P. I., sem que tal se fizesse nos precisos termos em que os declarou, e sem dar também por assente toda a factualidade conexa, alegada nos arts. 6º a 17º da P. I., para aferir da existência ou inexistência da gerência de facto.

G - De qualquer modo, sempre seria contrário ao princípio da justiça (ínsito nos arts. 2º, 202º e 204º da Constituição), interpretar e aplicar o disposto no art. 655º do CPC (*ex vi* arts. 2º, 293º/1, 142º/2 do C.P.T.) no sentido de considerar compatível com a liberdade de apreciação do juiz a circunstância de os mesmos factos, apreciados no mesmo juízo e secção, à luz das mesmas provas, poderem — arbitrariamente — ser julgados provados num caso (Proc. nº 154/95) e não provados no outro.

H - Por isso, tendo em conta os depoimentos das testemunhas inquiridas, bem como os documentos e informações oficiosas juntos aos autos, importava dar como assentes, também, os factos alegados pelo Oponente nos arts. 27º, 28º, 29º e 36º da PI, sendo relevantes para a correcta decisão da causa.

I - O Decreto-Lei nº 68/87, de 9 de Fevereiro continua em vigor no que respeita à responsabilidade por dívidas à Segurança Social (matéria regida pelo art. 13º do D.L. 103/80, de 9 de Maio - que nunca foi revogado, como nunca o foi o artigo único do citado DL 68/87).

J - Por isso, não existe neste caso qualquer presunção de responsabilidade do Recorrente, pois o ónus da prova da culpa pertence ao credor tributário.

K - Todavia, mesmo ao abrigo do art. 13º do CPT só pode haver responsabilidade fiscal por parte de um gerente caso se demonstre que, aquando do incumprimento da obrigação, o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada era suficiente, e que deixou entretanto de o ser, por acção ou omissão culposa daquele.

L - No caso dos autos demonstrou-se que tal não sucedeu, pois não foi alienado qualquer património da executada durante o período da gerência do Recorrente, e porque, quando este foi nomeado, o passivo excedia já em muito o valor do activo.

M - Como não pode tornar-se insuficiente aquilo que ... já o era, mostra-se jurídica e logicamente impossível responsabilizar o Recorrente por essa insuficiência preexistente.

N - O significado da palavra “tornou” (do art. 13º do CPT) é o de “transformou”, “modificou”; ou seja: “passou a ser”. O que

pressupõe que antes não era; Como, no caso dos autos, já era insuficiente, logo, não podia tornar-se” ...

O - O que está em causa no art. 13º do CPT é uma diminuição do património (ou seja, do activo) e não um agravamento da situação líquida (que é a diferença entre o activo e o passivo).

P - A culpa relevante para esta norma respeita apenas à insuficiência patrimonial; não deriva de eventual incumprimento do dever de apresentação da empresa à falência.

Q - A circunstância de o Recorrente não ter exercido de modo efectivo as suas funções de gerente, não pode torná-lo “culpado” de um facto inexistente (a diminuição patrimonial).

R - Pelo contrário, tal circunstância sempre deveria afastar a sua responsabilidade, por ausência de “gerência de facto”.

S - De todo o modo, tendo ficado patentes as razões - alheias à conduta do Recorrente - que tornaram inevitável a falência da Executada, nunca faria sentido responsabilizá-lo pelo pagamento da dívida exequenda.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.^{mo} Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer “que o acórdão recorrido enferma da mesma nulidade que o de fls. 237, pelo que deve ser anulado pelas razões aduzidas no ac. deste S.T.A. de 280 que o Tribunal “a quo” não acatou em violação do art. 4º nº 2 da Lei 3/99, de 13 Janeiro”.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Fernando Maria Guedes Machado Antunes de Oliveira, inconformado com a sentença, a fls. 120 e seguintes, do Mº Juiz do T. T. de 1.ª Instância do Porto, dela interpôs recurso a fls. 129.

Alegou, para além do mais, o seguinte:

“Por curiosidade, refira-se que esta oposição correu paralelamente a uma outra, com as mesmas partes (Proc. 154/95), julgada no mesmo juízo e Secção do Tribunal “a quo”, com base nos mesmos meios de prova, documentais e testemunhais (estes até constando de certidão reproduzindo os depoimentos testemunhais prestados na primeira inquirição, que se deram por reproduzidas em nova repetição). Surpreendentemente, foi diversa a sorte das oposições, já que a primeira sentença deu como provada mais matéria de facto, julgando a oposição totalmente procedente (cfr. cópia da primeira sentença, actualmente em recurso interposto pela Fazenda Nacional, que adiante se anexa). E isto, sublinhe-se, existindo nos dois processos o mesmo material probatório. Rigorosamente o mesmo.”

...

“Mas a penúria factual da decisão recorrida não se quedou por aí.

Na verdade, ignorou completamente factos relevantes, que na outra sentença se deram como provados e serviram até para fundamentar as conclusões de que o Oponente não teve culpa na insuficiência patrimonial da executada.”

E, depois de propugnar pela fixação de alguns factos que enuncia, refere:

“Toda esta matéria foi alegada pelo Oponente, é relevante para a correcta decisão da causa, e encontrando-se devidamente comprovada pelos meios de prova disponíveis nos autos.

Sendo assim, a sentença recorrida podia e devia tê-la dado como provada, justificando-se, pois, que esse Venerando Tribunal Central promovia a revisão da matéria de facto, nos termos indicados.

De resto, sempre seria contrário ao princípio da justiça (insito nos arts. 2º, 202º e 204º da Constituição), interpretar e aplicar o disposto no art. 655º do C.P.C. (*ex vi* arts. 2º, 293º/1, 142º/2 CPT) no sentido de considerar compatível com a liberdade de apreciação do juiz a circunstância de os mesmos factos, apreciados no mesmo juízo e secção, à luz das mesmas provas, poderem ser julgados provados num caso e não provados no outro”.

E, na conclusão e) do recurso viria a afirmar o seguinte:

“De qualquer modo, sempre seria contrário ao princípio da justiça (insito no art. 2º, 202º e 204º da Constituição) interpretar e aplicar o disposto no art. 655º do CPC (*ex vi* arts. 2º, 293º/1, 142º/2 do C.P.T.) no sentido de considerar compatível com a liberdade de apreciação do juiz a circunstância de os mesmos factos, apreciados no mesmo juízo e secção, à luz das mesmas provas, poderem ser julgados provados num caso (Proc. nº 154/95) e não provados no outro”.

O T.C.A., no acórdão de fls. 162 e seguintes, não conheceu desta questão.

Por isso, este S.T.A., no acórdão de fls. 222, interposto na sequência do acórdão do T.C.A. de fls. 162 e seguintes, viria a afirmar que este “não se debruçou sobre tal questão de inconstitucionalidade do art. 655º do C.P.C.

Sequer percorrendo o texto do aresto recorrido nele encontramos alusão a este preceito adjectivo, sendo que no quadro sinóptico das conclusões não se inseriu a transcrita supra”.

Em consequência, o dito acórdão do T.C.A. veio a ser anulado por omissão de pronúncia.

Foi, então, proferido o acórdão de fls. 237 e seguintes, onde o T.C.A., a dado passo, regista o seguinte:

“Não se prova a circunstância ... de os mesmos factos, apreciados pelo mesmo juízo e secção, à luz das mesmas provas, poderem ser julgados provados num caso (proc. nº 154/95) e não provados no outro.”

E mais adiante:

“Em face da matéria de facto provada, e não provada, fica prejudicado o conhecimento de qualquer outra questão, que não seja aquela enunciada supra no ponto 1.5. E, em especial, não faz sentido algum o conhecimento da inconstitucionalidade do art. 655º do Código do Processo Civil, pois nem sequer se prova a circunstância, anotada na alínea a) do ponto 1.2”, de os mesmos factos apreciados pelo mesmo juízo e secção, à luz das mesmas provas, poderem ser julgados provados num caso (proc. nº 154/95) e não provados no outro” sendo certo, de resto, que o dispositivo legal em causa consagra precisamente o constitucionalíssimo princípio da liberdade de julgamento jurisdicional.”

Na sequência do novo recurso, interposto do acórdão de fls. 237, este S.T.A. afirmou:

“Com efeito e tal como vem alegado pelo Recorrente, compulsado o aresto impugnado com o presente recurso jurisdicional, o acórdão de fls. 237 e seguintes (que, *grosso modo*, reproduz o antes prolatado a fls. 162 e depois anulado pelo acórdão deste S.T.A. de fls. 222), importa na verdade concluir que nele se opera dispar fixação dos factos materiais da causa relativamente aos antes fixados pelo T. T. de 1.ª Instância - cfr. sentença de fls. 120 e seguintes - porventura mediante a controvérsia, nesta sede, suscitada pelo Oponente e Recorrente nas respectivas alegações do recurso para o T.C.A. - cfr.

fls. 130 e seguintes - e que, tal como vem arguido, o sindicado aresto é de todo omissivo quanto às eventuais razões de facto ou de direito que nortearam o espírito dos julgadores na selecção dos factos que consideraram provados e não provados, não dando assim qualquer nota da necessária e prévia análise crítica das provas produzidas e dos fundamentos que porventura terão levado a considerar provados uns e não provados outros.

Circunstância que exuberantemente se verifica ocorrer quanto a facto de que emergira a decretada nulidade do acórdão por omissão de pronúncia - o facto levado à conclusão c) das suas alegações para o T.C.A., relativa à alegada inconstitucionalidade do art. 655º do CPC -, e que o aresto ora impugnado, sem mais, deu prova e simplesmente por não provado.

E que, já, na parte final da fundamentação do sindicado acórdão, mediante invocação dessa circunstância, tenha viabilizado o juízo expresso de que o conhecimento daquela questão resultava prejudicado precisamente em face da matéria de facto dada por provada e não provada.

Assim, não tendo o acórdão recorrido especificado, como se lhe impunha - cfr. art. 712º nº 1 al. a) do CPC - os fundamentos com base nos quais julgou e como julgou a matéria de facto questionada, incorreu no arguido vício de falta de fundamentação que, por si só e de acordo com o invocado preceito da lei adjectiva comum - o art. 668º nº 1 al. b) do C.P.C. - demanda a requerida anulação do sindicado acórdão e prejudica o eventual conhecimento do mais alegado em sede de recurso jurisdicional.”

Este acórdão do T.C.A., de fls. 237, viria a ser anulado.

E, a fls. 302, o T.C.A. prolata novo acórdão, onde, a propósito da questão suscitada na dita conclusão e) do recurso, refere, de novo:

“Não se prova a circunstância ... de “os mesmos factos, apreciados pelo mesmo juízo e secção, à luz das mesmas provas, poderem ser julgados provados num caso (proc. nº 154/95) e não provados no outro”.

E, mais adiante, afirma:

“... julgamos não fazer sentido neste recurso o conhecimento da inconstitucionalidade do art. 655º do Código do Processo Civil (a consagrar precisamente o constitucionalíssimo princípio da liberdade de julgamento jurisdicional), uma vez que, consabidamente, não cabe na competência deste Tribunal Central Administrativo fazer fiscalização abstracta da Constituição, e o certo é que não há qualquer elemento de prova (nem ninguém, nem o recorrente, o sugeriu, nem o Tribunal vê interesse em colhê-lo) acerca da circunstância concreta, alegada pelo ora recorrente, e anotada na alínea e) do ponto 1.2, de “os mesmos factos, apreciados pelo mesmo juízo e secção, à luz das mesmas provas, podem ser julgados provados num caso (proc. nº 154/95) e não provados no outro”.

Será que o aresto ora recorrido, no ponto em análise, terá, desta vez, indicado os fundamentos com base nos quais julgou e como julgou a matéria de facto questionada não incorrendo no vício de falta de fundamentação que este S.T.A. havia apontado ao anterior?

Registe-se que, a fls. 147 e seguintes, encontra-se uma sentença, proferida em sede de oposição, deduzida pelo ora recorrente, a execução fiscal contra ele revertida por dívida do IVA, respeitante a 1992 e 1993, donde constam factos, provados e não provados, que divergem substancialmente do probatório fixado nos presentes autos,

e que conduziram à procedência daquela oposição é à consequente extinção da execução contra aquele.

E foi essa disparidade que o recorrente invocou na dita conclusão E), a ponto de a considerar violadora do princípio da justiça, ínsito nos arts. 2º, 202º e 204º da C.R.P., por não ser compatível com o princípio da liberdade de julgamento prescrito no art. 655º do C.P.Civil.

Da análise do acórdão ora sindicado que, quanto à questão da inconstitucionalidade, decidiu não caber no âmbito dos seus poderes cognitivos, por lhe faltar competência em sede de fiscalização abstracta da constituição, temos que concluir que, no ponto, ocorre pronúncia expressa por banda do T.C.A., quer se concorde quer não com o assim decidido.

Mas será que a falta de fundamentação aludida no ac. deste S.T.A., a fls. 280, ainda perdura?

Segundo o art. 653º nº 2 do C.P. Civil relativo ao julgamento da matéria de facto, “a decisão proferida declarará quais os factos que o tribunal julga provados e quais os que julga não provados, analisando criticamente as provas e especificando os fundamentos que foram decisivos para a convicção do julgador”.

A discriminação da matéria provada da não provada e respectiva fundamentação era dever previsto no art. 142º do C.P.T. e é o também face ao art. 123º do C.P.P.T..

O acórdão recorrido considerou não provados os factos que elencou sob a alínea Q) do probatório.

A fundamentação, para tanto, encontra-se a fls. 307 v.º e 308; e, quanto aos factos tidos como provados, encontra-se, em cada um deles, a indicação dos respectivos meios de prova, tais como documentos, informação oficial e depoimentos, seguida, a fls. 307 e 307 v.º, das razões decisivas para a convicção dos julgadores.

Mostra-se, pois, cumprido, o Ac. deste S.T.A. de fls. 280 e seguintes.

Por outro lado, não nos indicando o recorrente quais as fotocópias cuja exactidão não foi impugnada, nem qual a certidão de cuja força probatória se abstraiu, nem os factos de que o TCA tinha conhecimento por virtude do exercício das suas funções, forçoso é concluir pela improcedência das conclusões A) a E) do presente recurso.

Da conclusão F) e do precedentemente alegado, retira-se que, na óptica do recorrente, foi a confissão deste, contida no art. 10º da p.i., “o único elemento de prova que permitiu ao Tribunal saber que o oponente assinava documentos imprescindíveis ao giro comercial da sociedade”.

Não tem razão; na verdade, como se refere nas alíneas d) e p) do probatório o que relevou foram os depoimentos de fls. 73 a 75.

Improcede, assim, a conclusão f).

Nas conclusões G) e H) reedita-se a questão relativa à violação do princípio da justiça e censura-se o probatório fixado.

Não se provou, contudo, que os factos apreciados neste processo e os que foram levados em conta na sentença fotocopiada a fls. 147, relativa ao proc. 154/95, cujo trânsito nem sequer se sabe se ocorreu, fossem os mesmos, nem se foram apreciados à luz das mesmas provas.

Assim sendo, a eventual violação do princípio da justiça não pode ser apreciada, pois que, à míngua da dita prova, sempre se afiguraria como meramente académica, pois que desligada do caso concreto.

Por outro lado, como decorre dos arts. 21º nº 4 e 32º nº 1 al. b) do E.T.A.F., é vedado a este S.T.A., na situação vertente, sindic

matéria de facto, pois que os seus poderes de cognição se circunscrevem à matéria de direito.

Improcedem, pois, as conclusões G) e H).

As questões trazidas às conclusões I) e J) não foram levadas às conclusões do recurso para a 2.ª Instância, que as não decidiu.

Sabido é e decorre dos arts. 676º, 680º e 690º do C.P.Civil, os recursos destinam-se a modificar as decisões recorridas e não a emitir pronúncia sobre questões novas, exceptuadas as de conhecimento officioso.

Assim, atenta a novidade das questões constantes das conclusões antes referidas e o facto de não serem de conhecimento officioso, este S.T.A. não pode emitir pronúncia quanto a elas e, por isso, as julga improcedentes.

As conclusões K) a R) reportam-se à insuficiência patrimonial da primitiva executada, à culpa do revertido e à ausência de gerência de facto.

Da análise do probatório fixado na decisão recorrida apenas resulta que, no decurso da gerência do recorrente, a primitiva executada apresentou sempre resultados negativos.

Desconhece-se, contudo, a situação patrimonial da empresa, nomeadamente, qual o seu valor e se era ou não constituído por bens móveis ou imóveis.

Por outro lado, o acórdão recorrido considerou que “não se prova que não tenha (o recorrente) tido culpa na situação de insuficiência do património da sociedade executada para pagamento das dívidas exequendas”.

Como este S.T.A. já afirmou a determinação da culpa, estabelecida como pressuposto da obrigação de responsabilidade subsidiária prevista no art. 13º do C.P.T., integra matéria de facto e, por isso de acordo com as disposições legais atrás citadas a este propósito, é questão que escapa aos poderes de cognição deste S.T.A. (v. Ac. S.T.A., rec. 24051).

Assim e considerando que, no acórdão recorrido, se estabeleceu que o recorrente exerceu realmente a gerência da sociedade (v. fls. 307), forçoso é concluir que aqui e mais uma vez se controverte o probatório fixado bem como as respectivas ilações de facto, o que tudo escapa aos poderes de cognição deste Tribunal.

Improcedem, pois, as conclusões atinentes a esta matéria, ou seja, as conclusões K) a R).

Na última conclusão afirma-se que ficaram patentes as razões, alheias à conduta do recorrente, que tornaram inevitável a falência da executada.

Contudo, não se provou “que a sociedade executada tenha sido judicialmente apresentada à falência, nem que, relativamente a ela, tenha sido requerida alguma providência judicial de recuperação da empresa”.

Donde, a improcedência da conclusão S).

Improcedem, pois, todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 30 de Abril de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 30 de Abril de 2003.

Assunto:

Recurso de acórdão do TCA para o STA. Fixação dos factos materiais da causa.

Doutrina que dimana da decisão:

O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de recurso de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

Recurso nº 240/03-30, Recorrente: Abílio P. Carneiro & Filhos, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel

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

Abílio P. Carneiro & Filhos, Lda., com sede em Chousa de Cima-Fiães-Lourosa, inconformada com o acórdão do TCA de fls.66-69, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do TT de 1.^a Instância de Aveiro que julgou improcedente esta impugnação judicial contra liquidação de juros compensatórios exigidos conjuntamente com IRC do exercício de 1990, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. O acórdão recorrido não conheceu dos vícios do processo e deteve-se na apreciação do mérito da sentença recorrida;
2. Ao limitar-se ao conhecimento do mérito, omitindo o conhecimento das questões processuais, enferma do vício de nulidade por omissão de pronúncia (art.º 668.º, 1, d), do CPC).
3. A liquidação impugnada não procede de correcções resultantes de omissões às vendas determinadas por aplicação de métodos indiciários, como sustenta o acórdão recorrido.
4. A liquidação impugnada procede de correcção, efectuada pela Administração Fiscal, de erros evidenciados na declaração modelo 22 apresentada pela Rct. em 3LVII.1991, reportada ao exercício de 1990.
5. A improcedência do recurso interposto para o tribunal recorrido é consequência do vício de lei da omissão do dever de procura da verdade material.
6. A deficiente instrução do processo deveria ter sido suprida pela chamada dos elementos oficiais ao processo (art.º 129.º, 133.º e segs., todos do CPT).
7. Elementos oficiais que se mostraram absolutamente imprescindíveis para a compreensão da matéria a decidir.
8. Que, por serem oficiais e de junção obrigatória nos termos da lei, não foram juntos pela recorrente.
9. Elementos/documentos que não foram juntos à petição inicial por se tratar de elementos oficiais que, nos termos da disposição referida em 5), deveriam ser juntos pela AF.
10. A falta das informações oficiais determinou o erro sobre os pressupostos,
11. E conduziu à nulidade da decisão.

12. O TT de 1.^a Instância, ao privilegiar a aludida "celeridade processual", omitiu o dever da procura da verdade material e inquinou de nulidade a decisão proferida.

13. A omissão do dever de procura da verdade material determinou a construção de uma realidade fáctica totalmente alheia à liquidação impugnada.

14. O acórdão, ao decidir como decidiu pela manutenção da sentença recorrida, violou o princípio legal e constitucionalmente ordenador do direito tributário — o princípio da legalidade e da justiça — sustentando um acto nulo por erro sobre os pressupostos.

15. Houve, assim, por parte do acórdão recorrido, violação e errada aplicação da lei, designadamente o disposto nos arts. 132.º e segs. do CPT, 142.º do CPT, 712.º, 3 e 4, do CPC,

16. Na medida em que só a junção aos autos dos documentos oficiais que sustentam os factos alegados em XXVII permitirá sanar o vício de nulidade que inquina todo o processo,

17. E inquina do vício de lei e erro sobre os pressupostos o acórdão recorrido.

18. Pelo que deve ser dado provimento ao recurso, anulando-se o acórdão recorrido.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso não merece provimento. Corridos os vistos, cumpre decidir.

Em sede factual, temos:

— A impugnante é tributada em imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas pelo exercício da actividade de indústria de calçado, na 2.^a RF de Santa Maria da Feira;

— Apresentou a declaração modelo 22 — IRC em 31.VII.1991, quando deveria ter sido em 31 de Maio desse mesmo ano, referente ao exercício de 1990;

— Em 01.I.1994, a impugnante foi objecto de uma acção de fiscalização, donde resultaram correcções da matéria tributável em sede de imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas referentes a 1990, no montante de esc. 11 829 310\$00, e consequente liquidação adicional, com recurso a métodos indiciários, no valor de esc. 4 717 556\$00, e juros compensatórios no valor de esc. 1 963 935\$00;

— A impugnante solicitou a regularização das dívidas emergentes das liquidações aqui impugnadas, nos termos do DL 124/96, de 10.VIII, e, simultaneamente, a suspensão do seu pagamento até ao trânsito em julgado da decisão deste processo;

— Apresentou reclamação contra as referidas liquidações, que foi indeferida por decisão que lhe foi notificada em 10.XI.1995;

— No dia 29.XI.1995, deduziu a presente impugnação.

Exposta matéria de facto disponível, cabe, desde logo, referir que a recorrente imputa ao aresto recorrido vício de omissão de pronúncia.

É sabido que a nulidade de acórdão por omissão de pronúncia se verifica quando o Tribunal deixa de pronunciar-se sobre questões que devia apreciar — artigo 668.º, 1, d), do CPC, aplicável *ex vi* artigos 716.º do mesmo compêndio adjectivo e 2.º, e), do CPPT, sendo que, de harmonia com o estatuído no artigo 690.º, 1, do CPC, o âmbito e o objecto do recurso são fixados pelas *conclusões* formuladas na respectiva alegação (sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684.º-A de tal diploma, que, *in casu*, não foi accionado pela Rcd.^a), apenas se impondo ao tribunal *ad quem* conhecer da decisão

recorrida e dos vícios, de forma ou de fundo, que lhe são imputados, ressalvadas questões de conhecimento oficioso.

Pois bem, atentando na alegação da Rct.^a para a 2.^a Instância e no aresto recorrido, constatamos que este abordou as questões que porejam daquela, desde logo a da alegada violação do princípio da verdade material, proclamando a sua não verificação.

Seguramente, não se perfila questão não contemplada pelo Tribunal *a quo* devendo-o ser, por isso que não ocorre a arguida nulidade. Segue-se que as conclusões da alegação da recorrente se reconduzem à crítica ao julgamento de facto das instâncias.

Sucede, porém, que *o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de recurso de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova* — n.º 2 do artigo 722.º do CPC, *ex vi* artigo 102.º da LPTA.

Operando aqui esta formação como tribunal de revista (cfr. artigo 21.º, 4, do ETAF), o conhecimento dos alegados erros em sede de julgamento de facto (deficiente instrução do processo, construção de uma realidade fáctica totalmente alheia à liquidação impugnada) não se inscreve nos seus poderes de cognição, sendo que tampouco se invoca qualquer das duas ressalvas do sobredito n.º 2 do artigo 722.º.

Consequentemente, improcedem todas as conclusões do recurso, estando, pois, o mesmo inexoravelmente votado ao insucesso.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

Custas pela Rct., com procuradoria de 50%.

Lisboa, 30 de Abril de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 30 de Março de 2003.

Assunto:

IRC — “Facturas falsas” — Fundamentação e notificação — Art 121º do CPT — Ónus da prova — Dívida fundada — Poderes de cognição do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A notificação, ao contribuinte, não integra o acto tributário, pelo que a sua falta ou irregularidade não afecta a validade deste mas apenas a sua eficácia.*
- 2 — *Assim, fundamentação do acto e notificação da fundamentação são realidades diversas, apenas a primeira constituindo vício de forma determinante da sua anulabilidade.*
- 3 — *O STA, actuando como Tribunal de revista, não conhece de matéria de facto - artº 21 nº 4 do ETAF e 722º do Cód. P. Civil.*
- 4 — *Pelo que não pode apreciar a existência de “fundada dívida”, para os efeitos contemplados no artº 121º nº 1*

do CPT, quanto à existência dos factos tributários e respectiva quantificação.

- 5 — *Tendo a Administração considerando tratar-se de “facturas falsas”, cabe ao contribuinte o ónus da prova da realidade das operações respectivas e à Administração a da verificação dos pressupostos legais que legitimaram a sua actuação.*

Recurso n.º 241/03-30. Recorrente: HEMAPALI — Montagens Eléctricas, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmo. Juiz Cons. Dr. Brandão Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por HEMAPALI — MONTAGENS ELÉCTRICAS, LDA, do aresto do TCA, proferido em 25/06/02, que negou provimento ao recurso que a mesma interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial por aquela sociedade deduzida contra a liquidação adicional de IRC do ano de 1992, no montante de 48.209.936\$00.

Fundamentou-se a decisão, em que “os factos dados como provados se baseiam exclusivamente no relatório da fiscalização tributária e documentos a ele anexos”; na análise da prova testemunhal; não ocorrer o vício de falta de fundamentação, já que tal não concretiza o facto de a notificação da liquidação se não fazer acompanhar da mesma, sendo que, como resulta da petição inicial, “a recorrente compreendeu bem os motivos da decisão; que, “provando a Administração Tributária a existência de indícios sérios e credíveis de que as operações, não são verdadeiras, cabe ao contribuinte o ónus da prova da veracidade das mesmas” e, “no caso, a AF actuou perante a existência (fundamentada através do relatório de exame à escrita da impugnante) de indícios sérios de que as facturas referidas não substanciam quaisquer operações e, portanto, foram simuladas com fins meramente fiscais”, sendo que a recorrente “nenhuma prova concreta apresentou no sentido de demonstrar a veracidade das operações tituladas pelas facturas”.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“A) Na determinação da matéria de facto dada como provada, o acórdão recorrido considerou relevante a **pseudoconfissão** feita por um dos sócios-gerentes da ora impugnante, a qual é **LEGALMENTE ineficaz em relação à ora impugnante**.

B) Nos termos da certidão do Registo Comercial da Figueira da Foz, a ora impugnante **obriga-se com a assinatura de 2 gerentes**, pelo que, tendo a dita confissão sido produzida apenas **por um dos sócios-gerentes, não sendo aceite pelo outro** e não tendo sido prestado perante Juiz, o depoimento daquele gerente nenhum valor tem.

C) Aliás, resulta do depoimento do gerente da impugnante, **requerido pela própria Fazenda Pública não as confirma perante V.Exª.**, pelo que tal meio de prova cai pela base, tendo o referido sócio-gerente esclarecido as condições concretas em que prestou esse depoimento e que revelam bem o seu estado psicológico.

D) É que a referida pseudoconfissão **não corresponde à realidade**, pois as ditas “facturas falsas” são facturas que obedecem a todos os requisitos legais, dado que têm a **indicação do destinatário**, o respectivo número de identificação de pessoa colectiva ou comerciante

individual, **liquidação de IVA devido**, etc., não sendo exacto que se trate de documentos falsos, dado que os mesmos correspondem a mercadorias e serviços utilizados, pagos e prestados pela ora impugnante nas empreitadas que adjudicou.

E) Acresce que as mesmas **foram lançadas nas respectivas contabilidades** pelas pessoas singulares ou colectivas que com a ora impugnante transaccionaram e que resultam confirmados dos depoimentos prestados nos autos.

F) O facto constante da al. q) não tem suporte em quaisquer documentos ou depoimentos juntos ao relatório da Inspeção Fiscal que suportem a afirmação aí feita, sendo certo que esse relatório não foi objecto de contraditório, pelo que não pode ser aceite como meio de prova, **nomeadamente quanto a factos que o técnico fiscal não presenciou** e que concluiu **por mera intuição**, sem se suportar em declarações ou outros meios de prova.

G) Pelo exposto, devem ser eliminados as als. q) e x) dos factos assentes, por ser absolutamente ilegal a forma como foram dadas como provadas **em violação das regras do direito probatório material**.

H) Com base nos factos dados como provados, verifica-se que o acto de liquidação impugnado está ferido de invalidade, **por vício de fundamentação e por colocar ilegalmente o ónus da prova a cargo da impugnante**.

I) O acto impugnado **fundamenta-se em factos que não são exactos**, pelo que padece de vício de fundamentação, **por erro sobre os pressupostos de facto** e, por falta ou vício de fundamentação, resultando dos factos dados como provados, que não resulta minimamente que a prestação de serviços nele documentada não corresponda à realidade, não podendo concluir tal da acção de terceiros, nomeadamente por não terem sido pagos os correspondentes valores de IVA ao Estado, ou seja, **foram os terceiros que não entregaram o valor do IVA ao Estado**, como o faz abusivamente o acórdão recorrido.

J) Por isso, e por falta ou vício de fundamentação tem de ser anulada a liquidação adicional de IRC notificada à ora recorrente.

K) Além disso, a impugnante goza da **presunção de verdade das declarações fiscais** por si emitidas, consagradas no artº 121º do Cód. Proc. Trib., não podem ser consideradas as quantias liquidadas adicionalmente.

L) Suspeitando os técnicos tributários que tais facturas são falsas - *a declaração do gerente é apenas um princípio de prova* -, **cabem-lhes-ia o ónus da prova** de que as referidas facturas não correspondem a trabalhos efectuados, pois o artº. 77º. do CIRC vigente ao tempo determina que os serviços devem proceder à **liquidação adicional** se houver **“erros de facto ou de direito ou omissões verificados em qualquer liquidação”**.

M) Ora, cabe à Fazenda Pública a prova dessa veracidade dos factos que alega e, além disso, nos termos do artº. 350º., nº.1 do Cód. Civil, **“quem tem a seu favor uma presunção legal, escusa de provar o facto a que ela conduz”**.

N) Ao contrário do que refere o acórdão recorrido, o **ónus da prova impende sobre a Fazenda Pública e não sobre a ora recorrente, pelo que, na falta de prova adequada**, prevalece a declaração M22 de IRC efectuada pela ora recorrente e que foi alterada com base no relatório da Inspeção Tributária.

O) 4. - E nem o facto de se tratar de um **facto negativo**, altera o disposto no artº. 342º, nº 1 do Cód. Civil, pois como refere o **Prof.**

Antunes Varela (Manual de Processo Civil, 2ª Edição, 1985, pág. 452), “A quem invoca um direito em Juízo, incumbe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado, quer o facto seja positivo, quer seja negativo”, para citar logo a seguir 3 casos em que sendo o fundamento do direito invocado **um facto negativo**, se aplica a regra do artº. 342º. Citado - Cfr. nota 3 dessa página.

P) Na falta de **norma específica** sobre o assunto no Código de Processo Tributário vigente ao tempo, aplica-se o disposto no citado artº. 342º. do Cód. Civil e o ónus da prova da **falsidade das facturas** incumbe à Fazenda Pública.

Q) **Existe, aliás, dúvida fundada sobre os valores quantificados no relatório final**, pois suspeitando os técnicos tributários que tais facturas são falsas - a declaração do gerente é apenas um princípio de prova -, **cabem-lhe-ia o ónus da prova** de que as referidas facturas não correspondem a trabalhos efectuados.

R) **Além disso**, por falta de descoberta das contabilidades de outros contribuintes **não pode a ora recorrente ser responsabilizada**, cabendo à Fazenda Pública a prova dessa veracidade dos factos que alega, pois, nos termos do artº. 350º., nº 1 do Cód. Civil, **“quem tem a seu favor uma presunção legal, escusa de provar o facto a que ela conduz”**.

S) Ao contrário do que refere o acórdão recorrido, o que a recorrente pretende é **a anulação da decisão fiscal** que promoveu uma liquidação adicional de IRC, pelo que não está a recorrente a exercer qualquer direito perante a administração fiscal - **nem a impugnação fiscal era o meio processual adequado para o efeito** -, mas antes a procurar obter a anulação contenciosa de uma decisão da Administração Fiscal que, no seu entender, padece do vício de **erro sobre os pressupostos de facto**.

T) Não se estando perante uma situação de recurso aos métodos indicatórios - mas de **correções técnicas** -, não pode concluir-se que a existência generalizada de alteração dos pressupostos de facto, antes cabe à administração carrear para o processo os elementos de prova para **provar** a veracidade do que consta do relatório fiscal, nomeadamente de que são falsas as facturas que foram corrigidas na matéria colectável, como custos e **não obrigar a Fazenda Pública a apresentar nos autos meios de prova das afirmações que são feitas pelos seus agentes - muitas vezes de forma arbitrária e dirigidas apenas e tão-só à obtenção de receitas, que eles bem sabem não serem devidas, mas que têm de apresentar como resultados** - é atribuir aos Relatórios da Inspeção Fiscal - **uma das partes no processo** - o carácter de documento com força probatória plena.

U) - Por outro lado, a decisão recorrida, viola por erro de interpretação e aplicação, entre outros, os arts. 141º. e 344º. do Cód. Proc. Penal aplicáveis subsidiariamente, o artº. 121º do Cód. Proc. Trib. e os arts. 342º., nº 1 e 350º. do Cód. Civil, pelo que deve ser revogada e substituída por outra decisão, que, julgando procedente a presente impugnação, anule a liquidação adicional de IRC relativa ao ano de 1993 feita à ora impugnante, com todas as legais consequências.”

Não houve contra-alegações.

O Exmº Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que, quanto às conclusões A) a F) sintetizadas na G), a recorrente se limita a discordar do probatório que suporta a decisão, não tendo beliscado nenhuma regra de direito probatório

que, aliás, não especifica, sendo que “os art.ºs 141º e 344º do CPPenal ... só por lapso podiam ter sido indicados”; e, quanto às conclusões H) a T), o acórdão recorrido fez boa interpretação da lei, nomeadamente do art.º 342º do Cód. Civil, aliás na linha de jurisprudência do STA.

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

Em sede factual, vem apurado que:

a) A ora recorrente é uma empresa que se dedica à construção civil e obras públicas de montagem de instalações eléctricas de alta, média e baixa tensão e outros trabalhos (v. relatório de fls. 22 e sgts. nº 1.2.).

b) A recorrente encontra-se colectada na 2ª Repartição de Finanças da Figueira da Foz.

c) A recorrente foi notificada para proceder ao pagamento da quantia de 48.209.936\$00, resultando a referida liquidação de correcções técnicas a que procedeu a DGCI nos termos do art. 77º do CIRC com referência ao exercício do ano de 1992 (v. doc. de fls. 12).

d) A recorrente foi alvo também de outras liquidações de IRC relativas aos anos de 1991 e 1993 e todas se basearam num relatório da Fiscalização da DDF de Coimbra, de 10/11/94 (v. doc. de fls. 22 e segs.).

e) A liquidação adicional referida na c) supra resultou do facto de, com base no relatório acima referido, a AF ter entendido que a recorrente contabilizou facturas que não correspondiam a transacções efectivamente realizadas ou serviços prestados (v. relatório acima referido a fls. 51 e 52).

f) O contribuinte José Duarte Nunes Pinto emitiu em 1992 facturas para a recorrente no montante de 56.264.750\$00 (v. fls. 34 e docs de fls. 142 a 199).

g) O referido contribuinte iniciou a sua actividade em 9/9/88 com trabalhos que concorrem para a construção de edifícios - CAE 500040, tendo cessado a actividade em 28/2/90, tendo apresentado a declaração de cessação de actividade em 24/7/91 reportada aquela data (v. relatório de exame à escrita).

h) O mesmo continuou a emitir facturas desde aquela data de cessação até finais de 1993, não tendo contabilizado nenhum destes documentos, nem apresentado declaração periódica de IVA ou declaração de rendimentos relativas a esses períodos (v. relatório de exame à escrita).

i) O contribuinte António Marques Cantante emitiu no ano de 1992 duas facturas para a recorrente, no montante total de 4.008.000\$00 (v. fls. 39 e docs. de fls. 307 a 309).

j) Esta empresa desde o início da sua actividade nunca apresentou qualquer declaração modelo 22, não tendo igualmente enviado declarações periódicas de IVA a que respeitam as facturas emitidas referidas na i) supra (v. relatório de exame à escrita).

l) Apesar de, em acção de fiscalização tributária a esta empresa, esta ter sido notificada para apresentar a sua escrita, nunca o fez, acabando por ser tributada com recurso aos métodos indiciários (v. relatório de exame à escrita).

m) A contribuinte Nova Construtora de Coimbra, Lda., emitiu durante o ano de 1992 três facturas para a recorrente, no montante total de 10.387.500\$00 (v. fls. 40 e docs. de fls. 310 a 315).

n) Verificada pela Fiscalização a conta corrente desta empresa com a Hemapali, constatou-se que foram contabilizadas no emitente as

facturas nºs 149, de 3/9/92 e 161, de 30/11/92, que da mesma conta corrente não consta a factura nº 162, de 20/12/92, no montante de 3.650.000\$00, com o IVA de 584.000\$00 (pelo que não foi contabilizada pelo emitente) e que não existe consonância entre as datas de liquidação das facturas, pois da contabilidade da Hemapali constam as de Outubro de 1993 para a 149 e Dezembro de 1993 para as 161 e 162, ao passo que na contabilidade da Nova Construtora constam as de Outubro de 1992 para a 149 e Novembro de 1992 para a 161 (v. relatório de exame à escrita).

o) A contribuinte Associação Naval 1º de Maio emitiu durante os anos de 1991 e 1992 diversas facturas à Hemapali, alegadamente por conta de um contrato de publicidade (v. fls. 43 e docs. de fls. 235 a 281).

p) Tal contrato não foi apresentado aos Serviços de Fiscalização, aquando do exame à escrita (v. relatório de exame à escrita).

q) Por elementos colhidos na Associação Naval 1º de Maio, constata-se que do total facturado apenas 15% dava entrada nos cofres deste clube, sendo os restantes 85% devolvidos à Hemapali, geralmente através de cheques, sendo que a Hemapali passava um cheque pela totalidade da factura da Associação Naval 1º de Maio, que era depositado na conta desta mas, posteriormente, era emitido pelo clube um outro cheque correspondente a 85% do valor facturado e que era depositado ou nas contas da Hemapali ou nas contas dos sócios desta. O IVA era sempre entregue, na totalidade, à Hemapali que, por sua vez, não o entregava nos cofres do Estado (v. relatório de exame à escrita).

r) A Associação Naval 1º de Maio é um clube desportivo que se dedica à prática de várias modalidades e não apresentou qualquer declaração de rendimentos referente aos anos de 1991 a 1993 (v. relatório de exame à escrita).

s) A H.S.B. Empreitadas, Lda. emitiu no ano de 1992 facturas para a recorrente, no montante total de 21.553.984\$00 (v. fls. 44 e docs. de fls. 282 a 306).

t) Esta empresa, à data da acção de fiscalização, encontrava-se encerrada, não tendo sido possível contactar o sócio-gerente Sr. Hermínio Batata e tendo o encarregado da contabilidade declarado desconhecer a localização da sede da empresa (v. relatório de exame à escrita).

u) A referida empresa não apresentou a declaração modelo 22 referente aos anos de 1992 e 1993, não tendo igualmente enviado declarações periódicas de IVA desde finais de 1990 (v. relatório de exame à escrita).

v) A factura nº 2193, de 4/12/92 (documento nº 6206) de José Maria Marques de Oliveira, no valor de 69.000\$00 com IVA incluído, foi emitida em nome de Mário de Sousa Coimbra, de Campo de Besteiros, encontrando-se no arquivo da recorrente apenas fotocópia da mesma (v. relatório de exame à escrita).

x) Os peritos de fiscalização tributária solicitaram ao sócio gerente da recorrente Sr. Engenheiro Marques os extractos bancários e fotocópias de diversos cheques que, eventualmente, teriam servido para liquidar determinadas facturas, tendo o mesmo declarado que não eram necessários esses elementos e tendo então colaborado na identificação dos documentos cujos custos não correspondiam à realidade e que são os que constam de fls. 142 a 345 (v. fls. 362).

z) Na contabilidade da recorrente aparecem lançados cheques que nunca aparecem movimentados nos extractos bancários, sendo certo

que nos anos de 1991 a 1993, nunca foram efectuadas reconciliações bancárias (v. relatório de exame à escrita, ponto 2.3).”

Vejamos, pois:

Como é sabido, o STA não conhece de matéria de facto - artº 21º nº 4 do ETAF, - nem como tribunal de revista - artº 722º nº 2 do CPCivil - “do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa, a não ser que tenha havido ofensa de norma legal que exija certa espécie de prova ou que fixe a força probatória de determinado meio de prova”, o que não é o caso.

A própria interpretação dos factos e as ilações que as instâncias deles retiram, desligadas de qualquer interpretação jurídica, constituem matéria de facto subtraída, pois, ao conhecimento do tribunal de revista.

Cfr, por todos, os Acd’s do STJ de 15/05/91 e 06/03/91 in Acd Dout 367-917 e 354-813, de 17/06/99 in Colectânea pág. 153 e 28/Set/00, ibidem pág. 54.

Como refere Antunes Varela, in RLJ. 122-120:

“Os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do *homo prudens*, do homem comum, só podem ser apreciados pela Relação e não pelo Supremo Tribunal de Justiça. Os juízos sobre matéria de facto que, na sua formulação, apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei, são do conhecimento do Supremo Tribunal de Justiça”.

Pelo que não pode este Tribunal sindicar a matéria de facto tida como provada na instância.

Acresce que, como se refere no aresto recorrido -, fls. 477/78 -, “os factos dados como provados se baseiam exclusivamente no relatório da fiscalização tributária e documentos a ele anexos”, ali se fazendo, aliás, um exame exaustivo da prova testemunhal produzida.

E os artºs. 141º e 344º do CPPenal não têm aplicação nos autos por não estar em causa qualquer processo de contra-ordenação mas de impugnação judicial.

Não pode, pois, este STA alterar o probatório fixado, “em violação das regras do direito probatório material” que, aliás, a recorrente não especifica.

Por outro lado, a recorrente confunde a fundamentação formal com a substancial (veracidade dos respectivos pressupostos de facto), sendo que destes, nos apontados termos, também o STA não conhece - exactidão real dos factos provados - cfr. conclusão I).

E, em sede de falta de fundamentação, só aquela releva.

Acresce que são coisas diferentes a fundamentação e a notificação do acto tributário.

A eventual irregularidade da notificação não gera qualquer vício de forma do acto impugnado pois não respeita à validade do mesmo mas à sua eficácia; não aos elementos do acto propriamente ditos mas à realização deste na ordem jurídica.

Tal notificação não constitui mais que um acto complementar que apenas assegura a plena eficácia do acto comunicando.

O que, aliás, constitui jurisprudência uniforme e reiterada deste STA.

Cfr, por mais recentes, os Acs. de 24/01/02 Rec. 26.376, 12/12/01 Rec. 26.529, 20/06/01 Rec. 25.955, 08/03/01 in Fiscalidade 6-38,

15/12/99 Rec.s 24.143 e 23.480, 10/02/99 Rec. 23.093, 23/09/98 Rec. 15.224, 11/03/98 Rec. 22.004, 12/02/98 Rec. 14.320, 06/06/95 in Acd. Dout.416/17-968 e do TC de 08/Out/96 in D. Rep., 2ª série, de 13/12/96.

Nem o exposto contraria qualquer princípio ou preceito constitucional, logo porque, dando direito a que se requeira a notificação dos elementos omitidos, difere o prazo da reclamação graciosa e da impugnação judicial, *ut* artº 22º do CPT, permitindo ainda o uso do meio processual de intimação previsto no artº 166º.

Quanto ao ónus da prova relativamente às chamadas “facturas falsas” ou operações fictícias:

Em tais casos e nos termos da jurisprudência uniforme deste STA - cfr., os Acd’s de 24/04/02 Rec. 102/02, 17/04/02 Rec. 26.635, 09/10/02 Rec. 871/02 e 14/11/01 Rec. 26.015 - entende-se que à Administração cumpre apenas, tendo em conta o princípio da legalidade administrativa e em termos correspondentes ao disposto no artº 342º do Cód. Civil, o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, seja, dos pressupostos legais da sua actuação.

E, ao invés, cabe ao contribuinte provar a existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito, seja, a efectiva existência das alegadas transacções.

Como se refere no dito acórdão de 17/04/01, “cabe à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, ou seja, ... da existência dos factos de que depende legalmente que ela deva agir ou possa agir em certo sentido”, como factos constitutivos de tal direito, em termos daquele princípio da legalidade, segundo a sua actual compreensão, entendido não como mero limite à actividade da administração mas como fundamento de toda a sua actividade.

O que corresponde ao ensinamento de Vieira de Andrade in Justiça Administrativa, 2ª edição, pág. 269: “há-de caber, em princípio, à Administração, o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável); em contrapartida, caberá ao administrado apresentar prova bastante da ilegalidade do acto, quando se mostrem verificados estes pressupostos”.

Assim “quando o acto da Administração se traduza na afirmação positiva da prática, pelo contribuinte, do facto tributário e da sua expressão quantitativa, é a ela que incumbe a prova da sua verificação, devendo a dúvida ser resolvida pelo tribunal contra ela” - Cfr. Ac. citado.

Cfr, aliás, o recente acórdão do STA, de 23/10/02, Rec. 1152/02.

Ora, como se afirma expressamente no aresto recorrido, a Administração Fiscal fez prova, exuberante até, dos referidos pressupostos da tributação: “no caso, a AF actuou perante a existência (fundamentada através do relatório de exame à escrita da impugnante) de indícios sérios de que as facturas referidas não consubstanciam quaisquer operações e, por tanto, foram simuladas com fins meramente fiscais” - fls 487 - cf. ainda fls 459 *in fine*.

Sendo que, como da mesma decisão resulta, o contribuinte não fez prova da existência real de tais transacções: “no caso da recorrente, esta nenhuma prova concreta apresentou no sentido de demonstrar a veracidade das operações tituladas pelas facturas” - fls 491.

Refira-se finalmente que não cabe nos poderes de cognição do STA - artº 21º nº 4 do ETAF - averiguar e decidir da existência

ou não da “fundada dúvida” a que se refere o artº 121º do CPT pois estaria, então, a imiscuir-se no conhecimento de facto, que lhe é vedado.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento, confirmando-se o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 60%.

Lisboa, 30 de Abril de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 30 de Abril de 2003.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem factos que a sentença em apreciação não fixou, pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tribunal Administrativo.

Recurso n.º 288/03 em que é recorrente: Multiópticas de Gestão S. A, e a recorrida Fazenda Pública. Relator, o Ex.^{mo} Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Multiópticas de Gestão, SA, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 5º Juízo, 1ª Secção, julgou intempestiva a impugnação, por caducidade do direito de impugnar o acto tributário da liquidação da licença de publicidade.

Alegou formulando, além do mais que:

e) Os reclamos e frisos luminosos a que o aviso de pagamento emitido pela Câmara Municipal de Lisboa faz referência — já devidamente pago ela Recorrente — relativos aos imóveis supracitados, são reclamos instalados nos próprios prédios, não ocupando a via pública;

(...)

g) Não estando a ser utilizado qualquer bem público, e não estando a ser prestado qualquer serviço público, é manifesto que a cobrança de qualquer taxa é manifestamente ilegal;

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a eventual incompetência deste STA em razão da hierarquia por na conclusão e) e g) questionar matéria de facto entende que não existe controvérsia relativamente à matéria constante das ditas alíneas acrescentando (ponto 5 de fls. 130) que “se se entender, porém, que aquela matéria de facto não está fixada ou é controversa, a competência para conhecer do recurso será do TCA”.

O EMMP acompanha o entendimento de que o recurso questiona matéria de facto.

2. A sentença recorrida deu como assente a seguinte matéria factual:

a) Em 19/03/1990 e em 1998 a ora impugnante requereu à Câmara Municipal de Lisboa (CML) licenças para instalação de anúncios publicitários e frisos luminosos nas fachadas dos prédios sua propriedade e arrendado, sitos na Rua do Carmo, nº 104, e na Av. da República, nº 57, torneja Av. Elias Garcia, nº 74 A/B, em Lisboa, com os dizeres “Multiópticas”, “Rossio” e “Avenida da República”, as quais lhe foram deferidas nos processos nº 430/PUB/90 e 4755/GM/98, de carácter anual, automaticamente renovável desde que não se verifique o seu cancelamento — cfr. fls. 62 e procs. administrativos;

b) Os prédios identificados em a) que antecede, o identificado em 1º lugar é propriedade da impugnante e o 2º é arrendado, que ali desenvolve a sua actividade comercial, constituindo tais reclamos uma forma de comunicação e promoção junto do público dos bens e serviços que ali a impugnante comercializa — cfr. fls. 62 e procs. administrativos;

c) Pelos serviços da CML foi liquidada, para pagamento até 31/10/1999, à impugnante, a título de taxa pela renovação de licença de publicidade sobre anúncios e frisos luminosos, referente aos anos de 1998 e 1999, a quantia de esc. 3 186 348\$00, € 15 893,44, ao abrigo dos artigos 24º e 25º da Tabela de Taxas e outras Receitas Municipais — cfr. fls. 7 e 8 e procs. administrativos;

d) Pelos serviços da CML foi liquidada, para pagamento até 31/10/2000, à impugnante, a título de taxa pela renovação de licença de publicidade sobre anúncios e frisos luminosos, referente ao ano de 2000, a quantia de esc. 1 167 927\$00, € 5 825,60, ao abrigo dos artigos 24º e 25º da Tabela de Taxas e outras Receitas Municipais — cfr. fls. 9 e 10 e procs. administrativos;

e) No decurso do mês de Outubro de 1999 e de Outubro de 2000, pelos serviços da CML foram expedidos avisos à ora impugnante, que os recebeu, para pagamento voluntário das taxas referidas em c) e d) que antecede até ao dia 31 desse mês, vencendo-se juros de mora desde o dia seguinte — cfr. fls. 7 a 10;

f) No Diário Municipal nº 16 336, de 19/03/1992, foi publicado o Edital nº 35/92, que contém o Regulamento de Publicidade do Município de Lisboa — cfr. procs. administrativos;

g) A presente impugnação judicial deu entrada nos serviços da CML no dia 30/01/2001 — cfr. fl. 3.

3. Importa, por isso, como questão prévia e de conhecimento oficioso, determinar se é ou não este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Estabelece o artº 21º 4 do ETAF que “A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância”.

Acrescenta o artº 32º1b) do mesmo diploma legal que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Completando esta linha de pensamento conclui o artº 41º 1 a) do mesmo conjunto normativo que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do artº 32º”.

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o art 167º do CPT que “das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso, . . . a interpor . . . para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso . . . para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo”.

No mesmo sentido se pronuncia o artº 280º do CPPT.

Do exposto resulta que a competência para apreciar os recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe ao STA ou à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo conforme os mesmos versem ou não, exclusivamente, matéria de direito.

Para determinar se o recurso versa exclusivamente matéria de direito ou também matéria de facto torna-se necessário averiguar qual a matéria controvertida e levada às conclusões das alegações de recurso.

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (artº 690º do CPCivil).

As conclusões integrarão apenas matéria de direito se discutirem a interpretação ou aplicação de certo preceito legal ou a solução de determinada questão jurídica.

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os tenha fixado em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto.

Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada sendo irrelevante, para a decisão do recurso a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito, não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Sustenta a recorrente nas conclusões e) e g) que os reclamos e frisos luminosos a que o aviso de pagamento emitido pela Câmara Municipal de Lisboa faz referência — já devidamente pago pela Recorrente — relativos aos imóveis supracitados, são reclamos instalados nos próprios prédios, não ocupando a via pública, não estando a ser utilizado qualquer bem público, e não estando a ser prestado qualquer serviço público.

Saber se os reclamos e frisos luminosos não ocupam a via pública e se não está a ser utilizado qualquer serviço público é julgamento de questões de facto que, nessa perspectiva, não foram fixadas na sentença em recurso.

A apreciação destas questões implica julgamento de matéria de facto, donde resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito.

Concluindo que o presente recurso tem por fundamento matéria de facto a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso sendo competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente fixando-se a taxa de justiça em cento e cinquenta euros e em 50% a procuradoria.

Lisboa, 30 de Abril de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 30 de Abril de 2003.

Assunto:

Ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo. Tutela judicial efectiva. Emolumentos Registrais.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária prevista no artº 165º do CPT e no artº 145º do CPPT constitui um meio complementar dos restantes meios contenciosos tributários conferidos por lei ao contribuinte para a sua defesa.*
- 2 — *O meio mais adequado para a revisão do acto de liquidação de emolumentos registrais, pagos em violação do direito comunitário, é a impugnação judicial (artº 102º do CPPT) ou o pedido de revisão oficiosa do acto tributário (artºs 94º do CPT e 78º da LGT), uma vez que, da decisão deste pedido, cabe recurso para o tribunal tributário.*

Recurso n.º 302/03. Recorrente: Jerónimo Martins, SGPS, SA; Recorrido: Director Geral dos Registos e do Notariado; Relator: Exmo. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Jerónimo Martins, SGPS, SA, com sede na Rua Tierno Galvan, Torre 3, 9º, Letra J, Lisboa, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou verificado

erro na forma de processo, absolvendo da instância o Director Geral dos Registos e Notariado, na acção para reconhecimento de um direito em matéria tributária, daquela interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1ª - Os emolumentos em causa violam frontalmente o Direito Comunitário, designadamente, a Directiva 69/335/CEE.

2ª - Os Estados-membros encontram-se obrigados a proceder à restituição das quantias que cobrem em violação do direito comunitário;

3ª - As ordens jurídicas nacionais dos Estados-membros têm competência para disciplinar o regime processual das acções destinadas a assegurar o reembolso das quantias cobradas em violação do direito comunitário, no entanto, o regime processual dessas acções tem de garantir o efectivo respeito pela aplicação do direito comunitário;

4ª - O TJCE tem considerado que, para as acções destinadas a obter a restituição de uma quantia indevidamente cobrada pelo Estado em violação do direito comunitário, são razoáveis e poderão ser aceites prazos da ordem dos três a cinco anos.

5ª - O prazo previsto na lei Portuguesa para a impugnação judicial não permite uma aplicação efectiva do direito comunitário na situação em apreço, caso se entenda que a violação do Direito Comunitário origina uma mera anulabilidade;

6ª - O ordenamento jurídico português já dispõe de um meio processual capaz de assegurar o respeito pelo princípio da efectividade do Direito Comunitário: a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, regulada no art. 165º do C.P.T.

7ª - O emprego desta acção justifica-se plenamente em face do preceituado na referida norma, que dispõe que as acções “podem ser propostas quando os restantes meios contenciosos (...) não assegurem a tutela efectiva do direito ou interesse em causa”.

8ª - A tutela judicial efectiva — direito constitucional consagrado nos arts. 20º e 268º, nº 4, da Constituição da República — determina o direito da recorrente a obter a restituição da quantia que foi cobrada em violação do direito comunitário.

9ª - Quando a acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo for o meio mais adequado para obter a tutela jurídica efectiva, esse meio pode ser utilizado “sempre”, o que significa que pode ser utilizado mesmo nos casos que exista acto administrativo ou acto tributário não impugnado no respectivo prazo.

10ª - O emprego da acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária justifica-se plenamente na presente situação e permite o respeito integral pelo princípio do primado e da efectividade do Direito Comunitário.

O Director-Geral dos Registos e Notariados contra-alegou, elaborando as seguintes conclusões:

1ª - A conta do acto foi paga em 14.11.1997 e está elaborada de acordo com a tabela de emolumentos de registo comercial em vigor à data da prática do acto.

2ª - A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, prevista no art.º 145º do C.P.P.T. não é o meio adequado para as impugnações das liquidações emolumentares efectuadas pelos serviços dos Registos e do Notariado.

3ª - Estas impugnações devem observar a forma do processo de impugnação judicial, previsto nos artigos 99º e seguintes do C.P.P.T., pois está em causa a legalidade de actos tributários.

4ª - O prazo legal para a impugnação judicial permite a plena e efectiva tutela jurisdicional - art.º 268º da C.R.P. e a aplicação efectiva do direito comunitário, pelo que;

5ª - Não pode vir a recorrente utilizar a acção para reconhecimento de um direito em simultâneo com a impugnação judicial para atingir o mesmo fim, que é a anulação da liquidação com a consequente restituição de determinada quantia.

O Exmº Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do recurso não merecer provimento, conforme vem sendo jurisprudência pacífica desta Secção do STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O objecto do presente recurso consiste em saber se, tendo a impugnante tido a possibilidade de impugnar judicialmente o acto tributário de liquidação dos emolumentos ou pedido a sua revisão, pode, ainda, instaurar a presente acção para reconhecimento de um direito sobre os referidos emolumentos que havia pago anteriormente.

A este propósito, pronunciou-se este Supremo Tribunal Administrativo, ainda recentemente, no processo nº 1.516/02-30, de 12/2/03, onde a questão controvertida era exactamente a mesma, sendo também as mesmas as conclusões da motivação do recurso.

Assim sendo, vamos seguir de perto o citado aresto, já que importa aqui acolher idêntica solução jurídica.

Dispõe o artº 145º nº 3 do CPPT, aqui aplicável, que as acções para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido.

A propósito do artº 165º, nº 2 do CPT, cuja redacção não é substancialmente diferente do predito artigo e tem um teor idêntico ao nº 2 do artº 69º da LPTA, tem sido jurisprudência da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo que a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo constitui um meio complementar dos restantes meios contenciosos, destinados a servir aqueles casos em que a lei não faculta aos administrados os instrumentos processuais adequados à tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos e interesses legítimos. Daí que se recuse a este meio processual a função de uma segunda garantia de recurso aos tribunais, perdida a primeira pela preclusão do respectivo prazo (neste sentido, vide Acs. de 3/3/94, in rec. nº 33.290; de 12/3/96, in rec. nº 38.367 e de 1/10/02, in rec. nº 47.063).

Também no sentido da constitucionalidade deste entendimento, se pronunciou já o Tribunal Constitucional no Ac. de 16/7/98, in rec. nº 435/98, DR, I Série, de 10/12/98.

Aí se refere que “o legislador constitucional pretendeu assim criar, no quadro da justiça administrativa, um modelo garantístico completo, de forma a facultar ao administrado uma tutela jurisdicional adequada sempre que esteja em causa um interesse ou direito legalmente protegido

Porém, não pode afirmar-se que o legislador constitucional tenha pretendido uma duplicação de mecanismos contenciosos utilizáveis. Com efeito, o que decorre do n.º 5 do artigo 268º da Constituição é que qualquer procedimento da Administração que produza uma

ofensa de situações juridicamente reconhecidas tem de poder ser sindicado jurisdicionalmente. É nesta total abrangência da tutela jurisdicional que se traduz a plena efectivação das garantias jurisdicionais dos administrados”.

Voltando ao caso dos autos, o acto de liquidação foi praticado em 14/11/97.

Ora e como se refere no citado aresto desta Secção, se o prazo de 90 dias a contar do pagamento voluntário para deduzir a impugnação judicial se mostrava exíguo, por não garantir os princípios comunitários da equivalência e efectividade, a verdade é que sempre à recorrente restava a possibilidade de requerer a revisão oficiosa do acto tributário, nos termos e no prazo previsto no art.º 94.º, n.º 1, al. b) do CPT e, posteriormente, do art.º 78.º da LGT, já que desse pedido de revisão cabia recurso para o tribunal tributário.

“Logo, a recorrente podia ter pedido ao Cartório Notarial que procedesse à revisão do acto de liquidação, tendo para o efeito 5 anos e, depois, 4 anos.

Se não seguiu esse procedimento, o qual lhe abria a via judiciária, a si o deve...

Ora, o meio mais adequado para a revisão do acto de liquidação seria ou a impugnação judicial (90 dias) ou a revisão oficiosa do acto tributário (5 anos e, depois, 4).

Se a recorrente não usou desses meios, ou pelo menos do último, não se pode queixar de falta de tutela legal”.

No mesmo sentido, vide Acs. desta Secção do STA de 11/12/02, in rec. n.º 1.515/02; de 29/1/03, in rec. n.º 1.514/02 e de 12/3/03, in rec. n.º 1.907/02.

Por último, sempre acrescentaremos que não é admissível a convolação da acção para reconhecimento de um direito em matéria tributária para impugnação judicial quando o pedido formulado naquele não se ajusta a este meio processual, nem quando se mostre transcurso o prazo para a dedução da impugnação judicial, como acontece no caso em apreço (neste sentido, vide Ac. do STA de 20/2/00, in rec. n.º 26.783).

3 - Nestes termos, se acorda em negar provimento ao presente recurso e confirmar a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 30 de Abril de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 30 de Abril de 2003.

Assunto:

Emolumentos notariais decorrentes de celebração de escritura pública de aumento de capital social. Violação do direito comunitário. Impugnação judicial. Caducidade. Reenvio prejudicial.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A eventual inconstitucionalidade da lei ao abrigo da qual se procedeu a liquidação de emolumentos notariais decorrentes de celebração de escritura pública de aumento de capital social não demanda a nulidade daquela liquidação, mas sim, tão-só e apenas, a sua mera anulabilidade.*
- 2 — *Daí que a eventual impugnação graciosa ou contenciosa respectiva com o apontado fundamento tenha que se ater aos respectivos prazos de caducidade que, para o efeito, a lei estabelece, designadamente ao prazo de 90 dias estabelecido para a impugnação judicial (art.º 102.º do CPPT).*
- 3 — *E a multiplicidade de meios processuais de reacção postos por lei à disposição do administrado - reclamação ordinária, impugnação judicial, revisão do acto tributário e recurso contenciosos - em sede de sindicância da legalidade da correspondente liquidação integram adequada salvaguarda dos princípios da equivalência e da efectividade.*
- 4 — *Não deve merecer acolhimento pretensão de pedido de reenvio prejudicial (art.º 234.º do Tratado de Roma) sempre que o TJCE tenha já apreciado a questão essencial suscitada no processo, designada e especialmente quando se trate de jurisprudência recente e ou constante.*

Recurso n.º 306/03 em que são recorrente Recheio - Cash & Carry, S. A., e recorrida a Fazenda Publica, e em que foi Relator o Exmo. Juiz Cons.º. Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com o aliás douto despacho de indeferimento liminar proferido pelo M.mo Juiz do TT de 1.ª Instância de Lisboa, 4.º Juízo, 2.ª Secção, que, por intempetividade, lhe indeferiu a petição inicial de impugnação judicial de emolumentos notariais, no montante de 1.356.000\$00 (€ 6.736,70), que pagara por ocasião da celebração de escritura pública de aumento de capital social, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, Recheio, Cash & Carry, SA, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso nelas formulando as seguintes conclusões:

1.ª - *A liquidação de emolumentos de que foi alvo a recorrente viola frontalmente o direito comunitário;*

2.ª - *Com efeito, o art. 5.º da «Tabela de Emolumentos do Notariado» enferma do vício de contrariedade ao direito comunitário, na medida em que a receita que origina é tida por força do art. 10.º, n.º 1, al. c), da Directiva 69/335/CEE do Conselho de 17 de Julho de 1969 e não pode amparar-se no art. 12.º, n.º 1, al. e), por o seu montante aumentar directamente e sem limites na proporção do capital social;*

3.ª - *A circunstância de o Estado Português se ter apoderado, de forma ilegítima da quantia de 1.356.000\$00 a coberto do art. 5.º da Tabela, confere à recorrente o direito a ver anulado o acto de liquidação em causa e a ser reembolsada naquele mesmo montante, acrescido de juros legais, até efectivo e integral pagamento;*

4.^a - Os Estados-membros encontram-se obrigados a proceder à restituição das quantias que cobrem em violação do direito comunitário;

5.^a - As ordens jurídicas nacionais dos Estados-membros têm competência para disciplinar o regime processual das acções destinadas a assegurar o reembolso das quantias cobradas em violação do direito comunitário;

6.^a - O regime processual dessas acções tem de garantir o efectivo respeito pela aplicação do direito comunitário.

7.^a - O prazo previsto na lei Portuguesa para a impugnação judicial não permite uma aplicação efectiva do direito comunitário na situação em apreço;

8.^a - A douda sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação o princípio da efectividade do direito comunitário.

9.^a - Sempre que uma questão relativa à interpretação do Tratado de Roma é suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.

10.^a - não reenvio da questão prejudicial para o TJCE configura, a verificar-se uma inconstitucionalidade, referida à interpretação do art.º 234º do TCE, por violação do princípio do juiz legal, consagrado na Constituição da República Portuguesa.

Termos em que deverá:

A) revogar-se a decisão recorrida, com as legais consequências;

B) suspender-se a instância e, ao abrigo do art. 234º do Tratado de Roma, formular-se ao TJCE a seguinte questão prejudicial:

"Deve o Direito Comunitário, em especial o princípio definido e aplicado pela jurisprudência do TJCE como da "efectividade da tutela jurisdicional" ou mais abreviadamente, da efectividade "e o art. 10º do Tratado de Roma ou qualquer outra disposição de Direito Comunitário, originário ou derivado, proveniente de fonte escrita ou não escrita, ser interpretado no sentido que com eles seria incompatível uma disposição nacional de um Estado-Membro, tal como a prevista no art. 123º do CPT ou no art. 102º do CPPT, que aplica um prazo de caducidade de 90 dias para apresentação de uma impugnação judicial destinada a obter a restituição de uma quantia cobrada pelo mesmo Estado-Membro em violação do Direito Comunitário?"

ou, em alternativa, deverá aguardar-se pela decisão que vier a ser proferida no processo de reenvio prejudicial n.º C-30/02 pendente no TJCE; e, por último,

C) julgar procedente o presente recurso, com todas as consequências legais, nomeadamente, ordenando-se a restituição das quantias pagas, acrescidas de juros legais, desde a data do pagamento e até integral embolso.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois sucinto mas bem fundamentado parecer opinando pelo improvimento do recurso e conseqüente confirmação do julgado já que, sustenta, este é o que acolhe e consagra a jurisprudência desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo reiterada e constantemente afirmada em casos em tudo idênticos aos dos presentes autos, invocando ainda e expressamente o julgado tirado no processo n.º 834/02-30, de 16.10.2002.

Tomados os vistos legais e nada obstando, cumpre apreciar e decidir.

O Tribunal *a quo*, para indeferir liminarmente a impugnação judicial deduzida, deu por assente, fixando, a seguinte matéria de facto:

A) - A impugnante celebrou, no dia 5 de Novembro de 1997, uma escritura pública, no 4º Cartório Notarial de Lisboa, pela qual procedeu ao aumento do seu capital social de 100.000.000\$00 para 1.000.000.000\$00, conforme documento de fls. 19 a 21, que aqui se dá por reproduzido;

B) Na sequência da celebração da escritura referida na alínea anterior e no mesmo dia 5.11.97, foi elaborada a conta de fls. 18, que se dá por reproduzida, na qual se inclui a quantia de 1.356. 000\$00 (€ 6.763,70) liquidada nos termos do disposto no artigo 4º, n.º 2 da respectiva Tabela, conforme documentos de fls. 18, que se dá por reproduzido;

C) A impugnação foi instaurada no dia 31.10.2002, conforme carimbo apostado na p. i., que se dá por reproduzido;

D) Dão-se por reproduzidos os documentos de fls. 22 a 380.

E com base nela, evidenciando as apuradas e não controvertidas datas da liquidação impugnada - 5 de Novembro de 1997 [cfr. alíneas A) e B) do probatório fixado] e da instauração da presente impugnação judicial - 31.10.2002 [cfr. alínea C) da matéria de facto estabelecida], considerou intempestiva a impugnação judicial apresentada, já perante o prazo previsto o art. 123º do CPT, hoje art. 102º, n.º 1 al. a), do CPPT, e uma vez que o sindicado acto de liquidação dos emolumentos notariais ainda que violador do direito comunitário invocado sempre seria apenas meramente anulável e não nulo, como vem acentuando e repetindo a jurisprudência deste Supremo tribunal que expressamente convoca, identificando,

Indeferindo, a final, liminarmente e pela verificada intempestividade, a petição inicial de impugnação judicial.

É contra o assim decidido que se insurge mais uma vez a Impugnante nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional.

Sustenta, em síntese e fundamentalmente, que ao impugnado acto de liquidação emolumentar, porque contrário ao direito comunitário aplicável (Directiva 69/335 do Conselho) que o legislador nacional não transpôs para a ordem jurídica interna e já perante o primado daquele direito comunitário e face ao princípio da efectividade deste, mediante invocação também de jurisprudência do TJCE que identifica, não pode aplicar-se ao ajuizado caso dos autos o controvertido prazo de caducidade do direito de impugnar a respectiva liquidação emolumentar,

Requerendo, por fim e para a hipótese de não lograr aceitação a sua tese, ao abrigo do art. 234º (anterior art.º 177º) do Tratado, se solicite ao TJCE pronúncia atinente ao controvertido entendimento.

Tudo visto e como atentamente anota o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, importa concluir que, na verdade, as questões colocadas com o presente recurso jurisdicional têm conhecido já repetido e uniforme tratamento jurisprudencial nesta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em casos em tudo semelhantes ao aqui ajuizado, tudo a recomendar, já perante o disposto no art. 8.º n.º 3 do Código Civil e face ao estabelecido pelo art. 705º do CPC, para a decisão sumária pelo relator, que aqui também se dê consagração àquela jurisprudência, tanto mais que, em bom rigor, a sua bondade não vem sequer posta em causa.

Com efeito, a questão de saber se o acto administrativo, designadamente o acto administrativo tributário de liquidação de emo-

lumentos de que tratam os presentes autos, resulta ferido de nulidade ou de mera anulabilidade em consequência de nele se ter porventura operado de aplicação de norma inconstitucional tem conhecido tratamento jurisprudencial uniforme no acolhido sentido de que tal circunstância demanda apenas vício de violação de lei traduzido em erro nos pressupostos de direito e, conseqüentemente, gera apenas a sua eventual anulabilidade. (vejam-se, entre outros, os acórdãos do Pleno da 1.ª Secção de 24.02.82, 23.10.90 e de 27.06.95, in Acórdãos Doutrinários, respectivamente, n.º 248/249, pág. 1135 e n.º 350, pág. 243 e n.º 409, pág. 75 e ainda da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal de 09.10.96, processo n.º 20.873, in AP DR de 2843 e de 30.06.99, processo n.º 22.251.)

Pois, como proficientemente se evidenciou no acórdão desta Secção de 09.10.96, processo n.º 20.873, in AP DR de, 2843,

... uma coisa é a violação do direito constitucional ou comunitário, por diploma legal interno, outra bem diferente é a aplicação deste a um determinado acto tributário.

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

É esta a jurisprudência deste tribunal, com referência à inconstitucionalidade e não se vê que a questão possa ser tratada de modo diverso com relação à ofensa do direito comunitário.

... uma coisa é o vício da norma, outra o vício do acto e só aquele é do conhecimento oficioso, não este.

O exposto apenas sofre limitação quanto aos "actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental" - art.º 133º n.º 2 al. d) do CPA...

E estes são, tal como se doutrinou no acórdão de 30.06.99, processo n.º 22.251, *"... aqueles que contendem com os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos.*

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

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

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

E, em acórdão do passado dia 30 de Maio de 2001, do Plenário deste Supremo Tribunal Administrativo, doutrinou-se também que *"os actos administrativos de liquidação e cobrança de imposto ou taxa com fundamento em deliberação nula, só são nulos se ofenderem o conteúdo essencial de um direito fundamental..."*

E já quanto à controvérsia proposta no presente recurso jurisdiccional, em acórdãos do passado dia 31.10.01, processos n.ºs 26.329 e 26.433, acolheu-se também entendimento conforme, neles se tendo sumariado designadamente que:

No acórdão proferido no processo n.º 26.392

"1. A eventual inconstitucionalidade da lei ao abrigo da qual os emolumentos notariais foram liquidados, em virtude destes terem eventualmente a natureza de impostos e daquela lei não haver sido emitida pela Assembleia da República ou pelo Governo sob autorização da mesma, não gera a nulidade do acto de liquidação mas apenas a sua invalidade atípica.

2. Essa invalidade carece de ser alegada, em processo de impugnação judicial, dentro do prazo de 90 dias a contar do seu pagamento ou,

não tendo este ocorrido, até à altura em que, sendo-lhe os emolumentos exigidos em processo de cobrança coerciva, o contribuinte pode deduzir oposição ou discutir, aí, a legalidade abstracta da liquidação da dívida exequenda.

3. O comando estabelecido numa Directiva Comunitária é directamente invocável pelos particulares quando esteja formulado em termos precisos e incondicionais, se destine a criar-lhe direitos e tenha passado o prazo da sua transposição para o direito nacional, tendo em tal caso preferência de aplicação sobre o direito interno, nos próprios termos do direito nacional constante do art.º 8º n. 3 da CRP.

4. Não o prescrevendo o direito comunitário, o prazo de caducidade do direito de liquidação dos emolumentos notariais com fundamento na violação do direito comunitário é regulado pelo direito nacional.

5. O estabelecimento do prazo de caducidade do direito de impugnação dos emolumentos notariais em 90 dias, no caso de ter acontecido o seu pagamento, respeita quer o princípio de equivalência com o direito interno quer o princípio da efectividade à tutela judicial."

E no acórdão proferido no recurso n.º 26.433

"II - Não viola o direito comunitário a existência de um prazo de impugnação de 90 dias se tal prazo se aplicar tanto aos casos de violação de direito comunitário como a situações semelhantes de direito interno."

Em face do exposto e perante a matéria de facto fixada e não controvertida, importa aqui concluir também que, à data da respectiva apresentação em juízo, a impugnação judicial deduzida pela Impugnante e ora Recorrente Recheio - Cash & Carry, S. A. -, era já in-tempésta, porque apresentada para além do prazo de 90 dias fixado pelo art.º 123º do CPT.

E não é também caso de deferir o formulado pedido de reenvio prejudicial uma vez que o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias já se pronunciou sobre a controvertida questão em acórdão de 17.11.1998, processo n.º C-228/96, cfr. Colectânea de Jurisprudência, 1998, Tomo I, p. 7141. - (Veja-se, por esclarecedora, a jurisprudência que, sobre o ponto, se fixou, entre outros, nos acórdãos de 27.02.02, processo n.º 26.767 e de 20.03.02, processo n.º 26.775.) *"... Na verdade, a jurisprudência proferida por aquele Tribunal, em termos do predito reenvio, visto que se destina a definir o sentido dos respectivos normativos, tem carácter imperativo, em abstracto, dispensando-se, assim, o reenvio, sempre que a questão de interpretação suscitada nos tribunais nacionais tenha sido já objecto de apreciação e julgamento pelo Tribunal Internacional, já que se não justifica que, a propósito de cada caso concreto, o Tribunal seja consultado para interpretar disposição legal ou princípio de direito comunitário que não pode deixar de ter o alcance que o TJCE já antes lhe tenha atribuído, sobretudo se a decisão for recente, justamente porque aquele carácter abstracto implica a respectiva generalidade.*

Cfr. Mota Campos, Direito Comunitário, Vol.II, pág. 436.

Assim, quando a questão é materialmente idêntica a outra já decidida por aquele tribunal, a título prejudicial, num caso análogo, ou se trata de jurisprudência constante, o tribunal nacional, atenta a autoridade do ali decidido, fica dispensado da consulta, seja de repor a questão de interpretação perante o mesmo tribunal, como é o caso.", tal como se doutrinou no citado acórdão de 27 de Fevereiro de 2002, proferido no processo n.º 26.767.

Em face do que exposto fica e de harmonia com a invocada jurisprudência, já perante disposto no art. 8º n.º 3 do Código Civil,

acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 30 de Abril de 2003. — *Alfredo Madureira* — (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 30 de Abril de 2003.

Assunto:

IVA. Competência para apurar o imposto. Fundamentação do acto tributário. Vícios da notificação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A competência para apurar o IVA em resultado de correcções efectuadas nas declarações dos contribuintes é atribuída ao Serviço de Administração do IVA (ou de Cobrança, a partir da vigência do DL 100/95, de 19.5), na situação descrita no art. 87º/3 do CIVA, sem prejuízo da competência que assiste ao chefe de repartição de finanças nos termos do art. 82º do citado diploma.*
- 2 — *A lei exige que os actos tributários sejam fundamentados (arts. 19º/b), 21º e 82º do CPT e 90º/4 do CIVA), indicando-se as razões de facto e de direito da determinação da dívida de imposto e faz equivaler à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto (art. 125º/2 do CPA).*
- 3 — *A pretensa falta ou irregularidade da notificação não afecta a validade do acto tributário, mas tão - só a sua eficácia, pelo que improcede a pretensão de a declarar, deduzida em processo de impugnação, que é o meio judicial adequado à obtenção da anulação ou declaração de nulidade ou inexistência de actos impugnados (art. 143º do CPT).*

Recurso n.º 1640/02. Recorrente: Irmãos Melo — Soc. de Carpintaria Constr. Civil; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Cons.º Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com o acórdão do TCA que negou provimento ao recurso, confirmando a sentença do TT 1ª Instância de Viseu que havia julgado improcedente a impugnação contra a liquidação adicional de IVA, relativa ao ano 1992 no montante de 4.454.389\$00 veio Irmãos Melo - Sociedade de Carpintaria e Construção Civil, Lda, recorrer concluindo a sustentar que:

- a Administração Fiscal recorreu aos métodos indiciários na determinação da matéria colectável a qual determinou o montante liquidado do imposto IVA e para tal fundou-se pretensamente em

inexactidões e irregularidades na contabilização das operações da empresa e indícios de que a contabilidade da impugnante não reflectia a sua exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido;

- do disposto no art. 204º da CRP resulta que o Tribunal recorrido violou, nesta parte, o disposto no art. 660º/2 do CPC;

- o acto tributário consubstanciado na nota de liquidação não se encontra fundamentado, nem de facto nem de direito, e do elenco dos factos provados também não resulta a sua fundamentação, por isso, estranho é que o acórdão recorrido sustente que tal conste do relatório dos Serviços de Fiscalização, o que não pode ser, uma vez que o autor do acto tributário é o Director de Serviços, não sendo ele o autor do relatório, além de que não resulta dos autos que o tenha fundamentado por mera declaração de concordância, pois ao praticar o acto tributário, fê-lo com preterição da competência do Chefe da Repartição de Finanças;

- o relatório dos serviços de fiscalização é uma mera informação/proposta que não contém em si a fundamentação do acto tributário, não se entendendo como a Administração encontrou o montante do IVA impugnado - que apresenta um valor de correcção nulo e consta um lucro tributável de 1.739.325\$00 - sendo que e em face dos elementos dos autos, mesmo que conformes com a lei, o valor do IVA jamais poderia ser aquele que consta da liquidação impugnada;

- mesmo na hipótese de que o acto administrativo se encontra fundamentado, a Rte. não foi notificada da impugnação o que constitui preterição de formalidade ou vício de forma do processo de liquidação, invalidando esta, como já decidiu o STA;

- não tendo sido notificada à Rte. a fundamentação do acto tributário, a AF violou, com preterição do direito de audiência prévia, os seus direitos e garantias, tutelados pelos artigos 53º e 54º do CIRC e 268º/3 da CRP, como também decidiu o STA, o que implica a anulação do acto recorrido;

- o acórdão recorrido violou, assim, por aplicação dos arts 51º e 52º do CIRC e 82º e segts. do CIVA, o art. 104º/2 da CRP; os arts 21º do CPT, 123º e 125º do CPA e 268º/3 da CRP por falta de fundamentação do acto tributário; o art. 52º do CIVA, por preterição de competência e, na hipótese de se considerar que o acto tributário se encontra fundamentado, os arts 21º/2 do CPT, 53º do CIRC, 66º do CPA e 268º da CRP, por falta de notificação da fundamentação à impugnante.

Não houve contra-alegações.

O Exmº Magistrado do MºPº é de parecer que o recurso não merece provimento pois que na determinação do acto tributário de liquidação adicional e na invocada inconstitucionalidade, o Tribunal *a quo* deu como assente que a AF se socorreu de correcções técnicas e não de métodos indiciários, pelo que deve improceder a pretensão nesta parte. Quanto à fundamentação e notificação do acto tributário, a decisão recorrida fez uma correcta interpretação e aplicação do direito, de acordo com a jurisprudência deste STA. Finalmente na questão da preterição da competência do CRF para liquidar o imposto em causa, é patente a confusão do Rte., com efeito, são duas coisas distintas a liquidação do imposto e a sua cobrança, pelo que também há-de improceder este argumento.

O acórdão recorrido entendeu que da factualidade apurada decidiu bem o Tribunal *a quo* ao não apreciar a invocada inconstitucionalidade das normas que permitiram a determinação da matéria tributável por

recurso aos métodos indiciários na media em que na liquidação adicional o objecto de impugnação da matéria colectável como consta da nota de apuramento e da própria liquidação ser clara ter a mesma resultado de correcções técnicas e não do recurso a métodos indiciários ou presuntivos.

Entendeu também a decisão em recurso que na invocada falta de notificação e fundamentação bem andou o Juiz *a quo* que compreendeu e decidiu que a questão constituiria mero caso de notificação defeituosa sanável nos termos do art. 22º do CPT mas incapaz de autonomamente fundamentar impugnação não afectando a validade do acto mas apenas a sua eficácia e a fundamentação da liquidação em causa encontrava-se suficiente, clara e congruentemente fundamentada.

Também e no que à falta de competência para liquidar se assacou ao Director dos Serviços do SIVA não teve razão a impugnante seria pois de considerar a posição de cada um dos funcionários em causa na cadeia hierárquica dos serviços e o disposto no art. 43º do CPT. Cumpre decidir.

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

A recorrente litiga a competência funcional do Director dos Serviços do SIVA para dispor sobre o acto impugnado, pretendendo que aquela seja, na repartição dos poderes funcionais dos referidos órgãos, do chefe de repartição de finanças.

O feixe de poderes em que a competência consiste resulta da lei, que no caso a atribui ao Serviço de Administração do IVA (ou de Cobrança, a partir da vigência do DL.100/95, de 19.5), na situação descrita no art. 87º/3 do CIVA, sem prejuízo da competência que assiste ao chefe de repartição de finanças nos termos do art. 82º do citado diploma.

Daí, que no caso nenhuma incompetência tenha ferido a actuação do Director daqueles serviços, ao proceder ao apuramento do imposto e notificação respectiva ao sujeito passivo.

A recorrente aduz ter a Administração Fiscal, recorrido aos métodos indiciários na determinação da matéria colectável a qual determinou o montante dado do imposto IVA para daí arrazoar sobre a inconstitucionalidade da norma de suporte de que o tribunal recorrido devia ter tomado conhecimento.

Matéria em que as instâncias tomaram posição, fixando qual o modo de agir (por meras correcções das declarações dos sujeitos passivos, que não por método indiciário) da Administração Fiscal e tal proceder integra o conteúdo material do acto impugnado e seu processo gracioso.

Assim, tais invocações da recorrente, reportam-se a pretensos erros na fixação dos factos materiais da causa, e não se inscrevem nos poderes de cognição desta formação “*em processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância*” nos termos dos arts. 21º/4 do ETAF e 722º/2 do CPC ⁽¹⁾, uma vez que não se suscita *ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinação meio de prova.*

⁽¹⁾ cf. Acs deste tribunal de 1.2.94, rec. 16772 e jurisprudência do STJ, de que é exemplo o de 11.4.85, em BMJ 346/215.

Daí, que a pronúncia de facto da 2ª instância seja de acatar por este tribunal, que não a pode rever - art. 729º/2 do CPC, donde decorre a improcedência da pretensão da recorrente.

A recorrente também alega que o acto impugnado não se encontra fundamentado de facto e de direito, apontando ao mesmo a falta de declaração de concordância com o relatório dos serviços de fiscalização, não se entendendo como a Administração Fiscal chegou a determinado valor.

A lei exige que os actos tributários sejam fundamentados (arts. 19º/b), 21º e 82º do CPT e 90º/4 do CIVA), indicando-se as *razões de facto e de direito da determinação da dívida de imposto* e faz equivaler à falta de fundamentação a *adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto* (art. 125º/2 do CPA).

Pressuposto que o juízo a estabelecer há-de repercutir o fim legal da exigência de fundamentação, que é o de proporcionar ao contribuinte a escolha entre a aceitação da legalidade do acto e o recurso a procedimentos gratuitos e judiciais, importando que a medida da exigência acerca da explicitação dos fundamentos referencie as características próprias do acto tributário, o destes actos de rectificação das declarações do sujeito passivo, de modo a deixar sem incertezas ou dúvidas razoáveis a um intérprete normal, que se supõe que seja o administrado, para que a este seja dada base para firmar a aludida opção ⁽²⁾.

Ora, atentos estes parâmetros, há que considerar a fundamentação em causa extraível da matéria de facto fixada, como *suficientemente clara e congruente*, tal como a definiu o tribunal recorrido, face aos dados recolhidos pelos quais se afere que a correcção se deveu a deduções de imposto que estavam a ser suportadas em documentos sem forma legal, constando a pormenorização respectiva do relatório dos SFT que o acórdão recorrido tem como apropriado pelo acto impugnado (outro dado de facto que este tribunal há-de acatar), quando refere *não só pela apropriação do relatório dos SFT para onde se remete a fundamentação.*

Perante tais afirmações, que constituíam o núcleo essencial da fundamentação, apto estava o contribuinte *normal* a tomar a opção que acima se referiu, o que fez, reagindo pela via contenciosa.

Quanto à pretensa falta ou irregularidade da notificação é sobeja a jurisprudência deste STA no sentido de que tais vícios não afectam a validade do acto tributário, mas tão-só a sua eficácia ⁽³⁾, pelo que improcede a pretensão da recorrente, deduzida em processo de impugnação que é o meio judicial adequado à obtenção da anulação ou declaração de nulidade ou inexistência do actos impugnados (art. 143º do CPT).

Quanto à pretensa preterição de audiência prévia esta é questão não decidida pelo tribunal recorrido, o que afecta o seu conhecimento porque só as questões resolvidas por este tribunal poderão ser objecto de reexame ⁽⁴⁾ em face da acepção de que os recursos visam em geral, e com excepção das questões de conhecimento oficioso, mo-

⁽²⁾ Cf. Ac. do Pleno de 24.2.87, em AD 310/1308.

⁽³⁾ Cf., por todos, Ac do Pleno da Secção de 28.10.92, rec. 5616, em Ap. DR de 24.3.95, p. 211.

⁽⁴⁾ Cf. Ac do TPleno da 1ª Secção de 18.4.89, em AD 336/1533.

dificar as decisões recorridas que não apreciar questões não decididas pelo tribunal *a quo*.

Termos em que se nega provimento ao recurso.
Custas pela recorrente, com procuradoria em 50%.

Lisboa, 30 de Abril de 2003. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 30 de Abril de 2003.

Assunto:

Oposição; prescrição; dívida por contribuição ao CCRS; instauração da execução; contagem de prazo prescricional.

Doutrina que dimana da decisão:

O prazo de prescrição das dívidas ao CCRS é de 10 anos e interrompe-se com a instauração da execução.

Tal efeito interruptivo cessa se o processo executivo estiver parado por mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte.

Nessas circunstâncias, para efeitos de prescrição da dívida, deve somar-se o tempo decorrido até à instauração do processo executivo ao tempo que decorreu após o termo daquele prazo de mais de um ano.

Quer à face do art.º 27.º do C.P.C.I., quer no que respeita ao art. 34.º do C.P.T., a prestação da garantia e o pedido de suspensão do processo executivo, não constituíam causa interruptiva ou suspensiva da prescrição.

Recurso n.º 1852/02; Recorrente: Pedro Maria Guimarães José de Melo; Recorrida: Fazenda Pública. Relator, o Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Pedro Maria Guimarães José de Melo, inconformado com o acórdão, a fls. 505 e seguintes, porém, apenas na parte em que lhe foi desfavorável, dele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do respectivo quadro conclusivo.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.^{mo} Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

A dívida exequenda, após o acórdão recorrido ter declarado prescrita a dívida ao Fundo de Desemprego, é constituída por dívidas ao CRSS como seguem:

1. Contribuição de Janeiro e Fevereiro de 1986.
2. Contribuição de Setembro e Dezembro de 1985.
3. Contribuição de Junho a Agosto de 1985.

Estas dívidas foram, no acórdão recorrido, consideradas não prescritas.

Vejam, pois, se estão ou não prescritas, questão que, nos termos dos art.ºs 27.º do C.P.C.I., 259.º do C.P.T. e 175.º do C.P.P.T., é de

conhecimento officioso. Como se vê do probatório fixado no acórdão recorrido, a execução, quanto à dívida referida em 1. foi instaurada em 1/6/87, sendo que o respectivo processo esteve "parado" até 15/3/94; e, quanto às dívidas referidas em 2. e 3., os processos executivos foram instaurados, respectivamente, em 30/10/86 e 6/3/86, sendo que ambos estiveram "parados" até 7/5/92. As paragens não foram imputadas ao contribuinte.

O acórdão recorrido, considerando que as contribuições à Segurança Social prescrevem, nos termos dos arts. 14.º do D.L. 103/80 e 53.º n.º 2 da Lei 28/84, de 14/8, no prazo de 10 anos, contados do último dia do prazo para o seu pagamento, nos termos do art.º 122.º do D.L. 45266, de 23/1/1963.

E, procedendo à respectiva contagem, somou o tempo decorrido entre as datas do último dia para pagamento e a instauração da execução com o que decorreu após o período de paragem de um ano, por facto não imputável ao contribuinte, até 3/3/95, por ser esta a data em que o recorrente prestou garantia e pediu a suspensão do processo executivo.

Vindo a concluir que, até àquela data de 3/3/95, ainda não havia decorrido o prazo prescricional.

Será assim?

Registe-se, desde já, que concordamos com o acórdão recorrido excepto na parte em que estabeleceu como termo final do prazo de prescrição a data de 3/3/95.

Vejam, pois, porque.

Quer o art. 27.º §1.º do C.P.C.I. quer o art. 34.º n.º 2 do C.P.T. prescrevem que a instauração da execução interrompia a prescrição, cessando, porém, esse efeito, se o processo estivesse parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorresse após esse período ao que tivesse decorrido até à autuação daquele com o que decorreu após esse período de um ano até ao presente.

Significa isto que, sempre que o processo de execução estivesse parado, por facto não imputável ao contribuinte, durante mais de um ano, havia que somar-se, para efeitos de prescrição, o tempo decorrido até à autuação daquele com o que decorreu após esse período de um ano até ao presente.

O que vale por dizer que, contrariamente ao que sustenta o aresto recorrido, a data da prestação da garantia e o pedido de suspensão do andamento do processo executivo, não constituem causa interruptiva ou suspensiva da prescrição.

Assim, tendo em conta o tempo que decorreu entre o último dia do prazo de pagamento de cada uma das dívidas e a data de instauração da execução, somado ao que decorreu após o período de paragem de 1 ano até hoje, forçoso é concluir pela prescrição das dívidas, por já, há muito, haverem decorrido os 10 anos necessários para o efeito.

Termos em que, considerando prejudicado o conhecimento das demais questões, se acorda em conceder provimento ao recurso, em revogar o acórdão recorrido, na parte em que ainda se mantém, e com ele a sentença da 1.ª Instância, e em julgar procedente a oposição, com a correspondente extinção da execução.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Abril de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 30 de Abril de 2003.**Assunto:**

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem facto que a sentença em apreciação não fixou pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Recurso n.º 1955/02. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Philips Portuguesa SA. Relator: Exm.º Cons.º. Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 1º Juízo, 1ª Secção, julgou procedente a impugnação da liquidação de Contribuição Industrial, relativa ao exercício de 1981.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1) Por banda do impugnante foram os presentes autos objecto de recurso tendo sido decidido, por Acórdão do STA de 09/12/98, revogar a sentença recorrida de forma a ser proferida nova decisão que obedeça aos parâmetros nela estabelecidos.

2) A sentença recorrida em violação do disposto no artº 156º nº 1 do CPC, que impõe aos juízes o cumprimento das decisões dos tribunais superiores, não conheceu nem apreciou, como lhe era imposto, os vícios alegados, que a não se verificarem deixariam incólume a liquidação de contribuição industrial.

3) Tal incumprimento constitui nulidade insuprível da sentença (artº 125º nº 1 do CPPT e artº 668º nº 1 d) do CPC).

4) Decidiu tão-só julgar a impugnação procedente por entender que não se verificava a previsão do art. 51-A do CCI, atento a que incumbia à Administração Fiscal a prova de que entre a sociedade-mãe e a impugnante foram estabelecidas condições diferentes das que seriam estabelecidas normalmente entre pessoas independentes, atentas as relações especiais entre elas, prova essa que não foi feita.

5) Salvo o devido respeito, essa prova está feita no porquanto, conforme resulta do relatório inspectivo é flagrante a enorme divergência entre o valor médio anual da margem bruta obtida nas vendas para o mercado interno e o valor correspondente das exportações (componentes e TV), salientando-se o ano de 1984, com as margens médias de 32% e 4% para os mercados internos e externo, respectivamente.

6) E essa prova sai reforçada ao constatar-se, também segundo aquele relatório, que o prazo de pagamento indicado pelos fornecedores estrangeiros nas suas facturas é de 30 dias e o que consta nos mesmos documentos emitidos pela Philips, para os clientes estrangeiros é de 120 dias.

7) Resulta pois nítida a prova de que entre a impugnante e a sociedade-mãe foram estabelecidas condições diferentes das que seriam estabelecidas normalmente entre pessoas independentes.

8) Estando reunidas as condições exigidas pelo artº 51-A do CCI, bem andou a Administração Fiscal ao efectuar as devidas correcções para determinação do lucro tributável.

9) Na decisão recorrida foi feita errada interpretação do artº 51-A do CCI.

O EMMP entende que o recurso questiona matéria de facto nas conclusões 5.ª, 6ª e 7.ª pelo que é este STA incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o presente recurso, sendo competente o TCA.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) - A impugnante foi notificada em 29.11.85, nos termos e para os efeitos do § único do artº 138 do C.C.I. da decisão da DGCI que, na sequência de exame escrita da impugnante, considerou de crescer ao resultado constante da declaração modelo 2 da contribuição industrial Grupo A, do exercício de 1981, o montante de 44.270.000\$00. (doc. fls. 11).

b) - O valor acrescido respeita a uma correcção de 4.297.000\$00, relativa a juros de operações financeiras suportados pela impugnante, em virtude de empréstimos concedidos aos seus trabalhadores, sem juros ou quaisquer encargos (cf. relatório folhas 175 a 177), e a uma correcção de 40.593.000\$00, efectuada ao abrigo do artº 51-A do CCI, relativa a exportações de componentes para a empresa "N. V. Philips" (cf. relatório a folhas 202 a 205).

c) - Não concordando com tal decisão, a impugnante interpôs recurso hierárquico para S. Ex.ª o Ministro das Finanças, pedindo a sua anulação, por alegado vício de desvio de poder (doc. fls. 8 a 10).

d) - Tal recurso veio a ter provimento parcial, em relação à verba de 4.297.000, fixando-se o averbamento à colecta, a título de custas, nos termos do § 5º do artº 138 do CCI, no montante de 817.000\$00, por o recurso ser desatendido em mais de 25% do seu valor global, tudo como melhor consta do doc. fls. 70 e 71, que aqui se dá por reproduzido.

e) - Acerca da matéria sob recurso, foi proferido pela I.G.F. o parecer de folhas 72 a 77.

f) - A impugnante é uma empresa do grupo PHILIPS, sendo a empresa-mãe do grupo, a nível mundial, a "N. V. Philips", na Holanda (cfr relatório a folhas 201)

g) - A impugnante tem por objecto a exploração directa e indirecta, de todo e qualquer ramo de comércio e/ou de indústria, incluindo aqueles para que seja precisa autorização especial, e só depois de obtida esta, e, em especial, o comércio e/ou fabrico de produtos e materiais sob o domínio eléctrico, no sentido mais amplo. (cfr relatório a folhas 139).

h) - A impugnante exerce a sua actividade através de três sectores distintos: comercial, serviços técnicos e industrial. (cfr relatório a fls. 139).

i) - Trata-se de uma actividade dirigida essencialmente para a exportação, com destino quase exclusivo às empresas do "grupo Philips", nomeadamente a empresa-mãe. (cfr relatório a folhas 140 e depoimentos de folhas 83 a 85).

j) - A empresa-mãe funciona quanto à fábrica de Ovar como um regulador do mercado, absorvendo os excedentes e garantindo um

preço mínimo que permita a laboração, tentando depois colocar a produção absorvida (idem).

l) - No ano de 1981, devido à introdução em Portugal da televisão a cores, o mercado do televisor a preto e branco teve uma quebra, e paralelamente o mercado de componentes para preto e branco também se retraiu, mas não rápida e profundamente, por haver necessidade de manter o fabrico para a assistência. (cf. referidos depoimentos)

m) - Consta do referido relatório de exame à escrita da impugnante que esta "é totalmente dominada pela empresa-mãe, directamente ou através das suas filiais, o que se concretiza, sinteticamente, nos aspectos fundamentais seguintes:

- até 23.04.84 a empresa-mãe detinha 99,8% do capital social, passando esta posição para a Philips Beteiligungs, com sede na Suíça.

- excepto alguns "domésticos" e "materiais consumidos", a generalidade das mercadorias e materiais é fornecida pela empresa-mãe e suas filiais espalhadas pelo mundo e, simultaneamente, as exportações são canalizadas pela Holanda para as empresas do grupo Philips, destacando-se ainda no mercado interno, as vendas especiais (a preço de custo) à Corel. Por tudo isto, poderemos afirmar que a N. V. Philips e as suas filiais são os únicos fornecedores e clientes do mercado externo.

- é flagrante a incapacidade negocial da Philips com os clientes estrangeiros, afigurando-se-nos que os preços de venda são impostos pela empresa-mãe.

Como corolário desta incapacidade, aponta-se o facto da enorme divergência entre o valor médio anual da margem bruta obtida nas vendas para o mercado interno e o valor correspondente das exportações (componentes e TV), salientando-se o ano de 1984, com as margens médias de 32% e 4% para os mercados internos e externo, respectivamente.

- normalmente, o prazo de pagamento indicado pelos fornecedores estrangeiros nas suas facturas é de 30 dias e o que consta nos mesmos documentos emitidos pela Philips, para os clientes estrangeiros é de 120 dias. Segundo informação da Philips, actualmente este desfaseamento entre pagamentos e cobranças, relativos ao estrangeiro, foi atenuado.

Em face destes dados estamos em presença das relações especiais a que se refere o artº 51-A do CCI . (cfr folhas 203 e 204)"

n) - Existiam, na verdade, relações especiais entre o contribuinte e a sociedade-mãe ou as empresas de longínquos países que importavam, em nome e por conta da sociedade-mãe, peças para aparelhos de televisão a preto e branco.

o) - Mas é também evidente a inexistência de condições diferentes das que seriam estabelecidas normalmente entre pessoas independentes.

p) - A impugnante possuía, em Ovar, uma fábrica onde produzia peças para aparelhos de televisão a preto e branco, que na década de 70 vendia no mercado nacional e exportava para países estrangeiros.

q) - Com o aparecimento da televisão a cores, tal mercado extinguiu-se em toda a Europa e outros países, só se mantendo, em reduzida parte, no denominado Terceiro Mundo, e em termos de transição.

r) - Os importadores de tais peças deixaram de as comprar à impugnante.

s) - Só a sociedade - mãe, através da sua projecção mundial, manteve um reduzido índice de venda de tais peças a sucursais no Terceiro Mundo.

t) - Este reduzido mercado manteve-se mais com o intuito de conservar a fábrica de Ovar por mais uns anos, até à sua transformação total.

u) - De tal forma que os preços de tais produtos eram ditados pela sociedade - mãe, em harmonia com a reduzidíssima procura nos países longínquos, e em harmonia com a mera cobertura dos custos de produção.

v) - Não havia, nem podia haver, qualquer margem de lucro.

x) - Nem havia quaisquer operações normais com outras empresas não dependentes.

3. O EMMP entende que o recurso questiona matéria de facto nas conclusões 5ª, 6ª e 7ª pelo que é este STA incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o presente recurso, sendo competente o TCA.

Notificada a recorrente FP para se pronunciar sobre esta questão prévia, veio requerer, caso seja julgada procedente tal questão, que o processo seja remetido ao TCA.

Importa, por isso, como questão prévia e de conhecimento oficioso, determinar se é ou não este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Estabelece o artº 21º do ETAF que "A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

Acrescenta o artº 32ºb) do mesmo diploma legal que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito".

Completando esta linha de pensamento conclui o artº 41º 1 a) do mesmo conjunto normativo que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do artº 32º".

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o artº 167º do CPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso, ... a interpor ... para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo".

No mesmo sentido se pronuncia o artº 280º do CPPT .

Do exposto resulta que a competência para apreciar os recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe ao STA ou à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo conforme os mesmos versem ou não, exclusivamente, matéria de direito.

Para determinar se o recurso versa exclusivamente matéria de direito ou também matéria de facto torna-se necessário averiguar qual a matéria controvertida e levada às conclusões das alegações de recurso.

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (artº 690º do CPCivil).

As conclusões integrarão apenas matéria de direito se discutirem a interpretação ou aplicação de certo preceito legal ou a solução de determinada questão jurídica.

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os tenha fixado em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto.

Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada sendo irrelevante, para a decisão do recurso, a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões, pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito, não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Sustenta a recorrente, nas conclusões 5^a, 6^a e 7^a, que está feita a prova de que entre a sociedade-mãe e a impugnante foram estabelecidas condições diferentes das que normalmente seriam estabelecidas entre pessoas independentes porquanto, conforme resulta do relatório inspectivo, é flagrante a enorme divergência entre o valor médio anual da margem bruta obtida nas vendas para o mercado interno e o valor correspondente das exportações (componentes e TV), salientando-se o ano de 1984, com as margens médias de 32% e 4% para os mercados internos e externo, respectivamente, que essa prova sai reforçada ao constatar-se, também segundo aquele relatório, que o prazo de pagamento indicado pelos fornecedores estrangeiros nas suas facturas é de 30 dias e o que consta nos mesmos documentos emitidos pela Philips, para os clientes estrangeiros, é de 120 dias e que resulta pois nítida a prova de que entre a impugnante e a sociedade-mãe foram estabelecidas condições diferentes das que seriam estabelecidas normalmente entre pessoas independentes.

Saber se ocorrem aquelas relações bem como as indicadas margens médias e os referidos prazos de pagamento é julgamento de questões de facto que, nessa perspectiva, não foram fixadas na sentença em recurso.

A apreciação destas questões implica julgamento de matéria de facto donde resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito.

Concluindo que o presente recurso tem por fundamento matéria de facto a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso sendo competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Sem custas.

Oportunamente remeta os autos ao TCA.

Lisboa, 30 de Abril de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Bran-dão Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 30 de Abril de 2003.

Assunto:

Sisa. Tradição da coisa. Artigo 2º, § 1º, nº 2 do CIMSISD.

Doutrina que dimana da decisão:

Para efeitos de incidência de sisa na transmissão, nos termos do nº 2 do § 1º do artigo 2º do CIMSISD, não é necessário haver tradição da coisa prometida vender em sentido jurídico, bastando que o promitente comprador usufrua da mesma.

Recurso n.º 1974/02. Recorrente: Associação para o Desenvolvimento do Processo Produtivo; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

Associação para o Desenvolvimento do Processo Produtivo impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal a liquidação de sisa e juros compensatórios.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente e anulada a liquidação.

Não se conformando com a decisão recorreu a Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo que, concedendo provimento ao recurso, revogou a sentença e julgou a impugnação improcedente.

É deste acórdão que vem interposto o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo que seja mantida a decisão da 1ª Instância, com anulação do acto tributário impugnado. Formulou as seguintes conclusões:

1. O Tribunal *a quo* decidiu mal ao excluir do âmbito do recurso em apreciação a questão relacionada com a preterição de formalidade legal essencial, por falta de audição prévia antes do acto de liquidação adicional de imposto e juros compensatórios, matéria sobre a qual a ora recorrente apresentou as suas contra-alegações.

2. O Tribunal *a quo*, ao excluir e ao não apreciar no âmbito do recurso jurisdicional previamente interposto a questão relacionada com a preterição de formalidade legal essencial, violou o disposto nos artigos 680.º e 684.º-A do Código de Processo Civil, que admitem a interposição de recursos, pela parte que tenha saído vencedora na decisão recorrida, quanto aos fundamentos da mesma.

3. O douto Acórdão recorrido, ao não ter apreciado a questão da violação do direito de audição prévia, previsto nos artigos 19.º,

alínea c), do Código de Processo Tributário, e 100.º do Código do Procedimento Administrativo, é nula, por omissão de pronúncia, conforme estatui o artigo 668.º, n.º 1, alínea d), do Código de Processo Civil.

4. Quanto a esta matéria, o Código do Procedimento Administrativo era supletivamente aplicável no procedimento tributário antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, e do Regulamento Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária, uma vez que, nos termos do artigo 2.º, n.º 7, daquele Código, "no domínio da actividade de gestão pública, as restantes disposições deste Código [do Procedimento Administrativo] aplicam-se supletivamente aos procedimentos especiais, desde que não envolvam diminuição das garantias dos particulares".

5. O acto tributário de liquidação de imposto municipal de sisa e de juros compensatórios é ilegal, por vício de forma por preterição de formalidade legal essencial, uma vez que foi praticado sem que se tivesse permitido ao contribuinte exercer o direito de audição prévia, previsto no artigo 100.º do Código do Procedimento Administrativo, 19.º, alínea c), do Código de Processo Tributário, e 267, n.º 5 (então n.º 4), da Constituição da República, direito esse aplicável neste caso concreto (cfr. Acórdãos do STA, de 16 de Abril de 1997, Recurso n.º 21.260, 25 de Janeiro de 2000, Processo n.º 21.244, 10 de Abril de 2002, Processo n.º 26.248).

6. O douto Tribunal recorrido, ao alterar o probatório da 1ª Instância, com fundamento em alegada confissão da recorrente logo na petição inicial de impugnação, violou o disposto no artigo 567.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, uma vez que a confissão não foi especificada e expressamente aceite pela parte contrária e foi, aliás, retirada e corrigida pela impugnante.

7. O douto Tribunal recorrido, ao ter alterado o probatório da 1ª Instância, incorreu em manifesto erro de julgamento, uma vez que decidiu com base em factos que não têm correspondência com a realidade e foram infirmados pela prova documental e testemunhal junta aos autos, o que se invoca nos termos e para efeitos do disposto no artigo 669, n.º 2, alínea b), do Código de Processo Civil e de reforma do douto Acórdão recorrido, o que foi já requerido na alegação.

8. O douto Tribunal recorrido decidiu mal, uma vez que admitiu a tributação com base num contrato-promessa de compra e venda de terrenos onerados com uma cláusula de reversão, contrato-promessa esse que, nos termos do artigo 280.º, n.º 1, do Código Civil, é nulo, e que, constando de documento particular, dispensa a declaração judicial de nulidade para que não produza quaisquer efeitos tributários, nos termos do artigo 32.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário.

9. O douto Tribunal recorrido decidiu mal ao admitir a tributação do contrato-promessa de compra e venda já referido pelo seu valor integral de 630.000.000\$, uma vez que tal decisão pressupõe a *tradição* efectiva de todas as quatro parcelas de terreno prometidas vender, o que, como se retira de qualquer um dos probatórios das várias instâncias já percorridas, não corresponde à realidade, incorrendo, por isso, em violação do disposto no artigo 2.º, § 1.º, 2.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações.

10. O douto Tribunal recorrido decidiu mal, ainda, ao admitir a tributação da promessa de compra e venda já referida, pelo seu valor

integral de 630.000.000\$, uma vez que não era legalmente possível a concretização do contrato de compra e venda pretendido, tanto por efeito da existência de cláusula de reversão que onerava os bens em causa, prevista em benefício do Estado, como pelo seu posterior accionamento, pelo que incorreu em violação do disposto nos artigos 1.º e 2.º, § 1.º, 2.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações.

11. O douto Tribunal recorrido decidiu mal ao admitir a tributação do contrato-promessa de compra e venda já referido pelo seu valor integral de 630.000.000\$, uma vez que tal decisão pressupõe a *tradição* efectiva de todas as quatro parcelas de terreno prometidas vender, perfeitamente identificadas nos autos ora em causa, correspondendo aos prédios descritos na 1ª Conservatória do Registo Predial de Almada sob os n.ºs 1.560, 1.563, 1.564 e 12.977, *tradição* essa que não se verificou, incorrendo, por isso, em erro de julgamento e em violação do disposto no artigo 2.º, § 1.º, 2.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações.

12. O artigo 2.º, § 1.º, 2.º, do Código do Imposto Municipal de Sisa, interpretado no sentido de permitir a tributação da promessa de compra e venda de qualquer imóvel sem *tradição* ou relativamente à qual não seja concretizada a transmissão jurídica do imóvel prometido vender, é claramente inconstitucional, na perspectiva material, por violação dos princípios da proporcionalidade e da justiça, decorrentes dos artigos 2.º, 18.º, 103.º, 104.º e 266.º da Constituição da República, hoje aliás também previstos nos artigos 5.º e 55.º da Lei Geral Tributária.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por:

- quanto às conclusões 1 a 5, por as contra-alegações não concorrerem para definir o âmbito do recurso jurisdicional e as mesmas não procederem;
- quanto à conclusão 6, por as alterações do probatório se conterem nos limites do artigo 712º do C.P.C., cuja violação não vem alegada;
- quanto às conclusões 7 a 12, por as mesmas serem críticas ao probatório que, atento o artigo 21º n.º 4 do ETAF, não podem proceder. Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O acórdão recorrido fixou os seguintes factos:

1- A impugnante é um associação sem fins lucrativos que tem por objecto apoiar e dinamizar o desenvolvimento tecnológico e de gestão para o aperfeiçoamento do processo produtivo e a modernização da indústria, nomeadamente a relacionada com a indústria naval, metalomecânica e de engenharia de manutenção.

2- Foi constituída por escritura pública celebrada no dia 06/04/92, tendo entre os seus fundadores a Lisnave - Estaleiros Navais, S.A.

3- No dia 16/06/92, entre a impugnante e a Lisnave, Estaleiros Navais de Lisboa, S.A., foi celebrado um contrato - promessa de compra e venda de um lote de terreno com a área aproximada de 21.000 m2, pelo preço de Esc. 630.000.000\$00, para a instalação do Parque Tecnológico da Mutela/Almada.

4- Por força do ponto 4 do contrato dito em 3-, a venda do identificado terreno era faseada, tendo em conta que a primeira outorgante necessitava de reinstalar equipamentos e serviços ao tempo a funcionar em instalações suas implantadas no terreno em causa.

5- Dessa área global que a impugnante prometeu comprar à Lisnave, aquela ocupa, pelo menos, 11.208 m2.

6- A área ocupada pela impugnante está integrada numa parcela de terreno com a área de 16.801 m², inscrita na matriz predial de Almada sob o art.º 592º e descrita na Conservatória do Registo Predial da mesma cidade sob o n.º 12975.

7- A referida área ocupada pela impugnante (mencionada em 5) fazia parte dos terrenos legalmente onerados com uma cláusula de reversão a favor do Estado.

8- Através de acordo celebrado no dia 31/12/93, a Lisnave e o Estado obrigaram-se a fazer reverter para este último a totalidade dos terrenos e edifícios onde estavam implantadas as instalações da Lisnave, na Margueira.

9- A impugnante não liquidou o Imposto de Sisa relativo ao contrato promessa que celebrou com a Lisnave, referido em 3.

10- Após exame à escrita da impugnante, foi detectada a mencionada falta de liquidação da Sisa, e, por isso elaborado, em 25/01/94, o correspondente auto de notícia.

11- No dia 16/05/96 a impugnante foi notificada para “*solicitar guias para pagamento, no prazo de dez dias (...) da quantia total de 90.080.506\$00, sendo 63.000.000\$00 de Imposto Municipal de Sisa calculado com base na matéria colectável de 630.000.000\$00 citada no ponto 3.1.3 do auto de notícia levantado em 25/11/94 e 27.080.506\$00 de juros compensatórios (...)*”

12- A notificação mencionada em 10, não foi acompanhada do auto de notícia a que se faz referência ou de qualquer outro documento.

13- Da referida notificação, apresentou a impugnante, em 22/11/95, reclamação graciosa, que foi indeferida por despacho de 06/05/96.

13- Esta impugnação foi deduzida em 24/05/96.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Nas cinco primeiras conclusões das suas alegações questiona a recorrente, arguindo de nulidade de omissão de pronúncia, a sua não audição prévia consignada no artigo 19º alínea c) do Código de Processo Tributário, bem como no Código do Procedimento Administrativo. Bastará a leitura do acórdão recorrido para se concluir não haver qualquer omissão de pronúncia quanto a tal questão. Com efeito, refere-se naquele aresto que a sentença recorrida conheceu do alegado vício de forma consistente na preterição de formalidades legais por falta de audiência prévia da impugnante, dizendo que tal irregularidade não ocorreu, reiterando o Tribunal Central Administrativo tal entendimento. Não ocorre pois a aludida nulidade por omissão de pronúncia. E considerou também que, não tendo a aí recorrida interposto recurso da sentença - o que não podia fazer por esta lhe ter sido favorável pela procedência da impugnação - não tinham consequências as conclusões das contra-alegações que apreciou. E o que se verificou é que a ora recorrente não fez uso do artigo 684-A que agora invoca, nas alegações para o Tribunal Central Administrativo, quanto a tal questão. Improcedem por isso as conclusões 1 a 5 das suas alegações.

Nas conclusões 6 e 7 a recorrente insurge-se contra a alteração do probatório por parte do Tribunal Central Administrativo. Ora nos termos do artigo 712º do Código de Processo Civil permite-se à Relação (aqui Tribunal Central Administrativo) a alteração da matéria de facto se do processo constarem todos os elementos de prova que serviram de base à decisão sobre os pontos da matéria de facto em causa. Ora o acórdão recorrido alterou o probatório de acordo com

os elementos constantes do processo, que valorou como entendeu, não podendo este Supremo Tribunal Administrativo apreciar as conclusões de facto a que chegou. A recorrente não afirma sequer que com essa alteração do probatório tenha sido violado o artigo 712º referido. Apenas não concorda com a alteração nem com os elementos em que a mesma assentou. Mas disso não pode este Tribunal conhecer nem, como pretende, proceder à reforma do acórdão recorrido. Improcedem pois as conclusões 6 e 7.

Nas conclusões restantes vem a recorrente questionar o decidido com base na inexistência da tradição do imóvel que, em seu entender, serviu de base à decisão do acórdão recorrido. Compulsando o probatório não se encontra nele qualquer referência à tradição do terreno prometido vender. E a apreciação feita no acórdão também não envereda por tal caminho ao dizer que nos conceitos de transmissão e de tradição relevantes para efeitos do n.º 2 do § 1º do artigo 2º do CIMSISD não se exige uma transmissão jurídica mas tão-só económica, consubstanciada na entrega, confirmando nesse sentido a sentença aí recorrida. Na apreciação crítica dos factos o acórdão considera ser a sisa devida por o legislador se ter bastado com a existência do contrato-promessa e a utilização do terreno, considerando que tal factualidade consubstancia a tradição no sentido económico supra referido. Não podendo este Tribunal apreciar a matéria de facto assente no acórdão por a tanto obstar o artigo 21º n.º 4 do ETAF, terá de concluir que, face a ela, ocorreu o contrato-promessa de compra e venda e a ocupação pela impugnante de parcela do terreno prometido vender, nos termos previstos na lei. Improcedem por isso também as conclusões 8 a 12 das alegações.

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

Custas pela recorrente, fixando em 60% a procuradoria.

Lisboa, 30 de Abril de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 30 de Abril de 2003.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Inseridos nas conclusões de alegação de recurso para o STA de decisão da 1ª Instância factos que nesta não se recortam, não versa o mesmo exclusivamente matéria de direito, por isso que, para dele conhecer, falece à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo competência hierárquica, cuja assiste à Secção homónima do Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 2016/02-30. Recorrente: Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Carregal do Sal. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmo. Juiz Cons.º Mendes Pimentel.

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

A CAIXA DE CRÉDITO AGRÍCOLA MÚTUO DE CARREGAL DO SAL, com sede em Carregal do Sal, inconformada com a sentença do TT de 1ª Instância de Coimbra que indeferiu a presente reclamação de créditos por si apresentada, com fundamento em que ainda não houve qualquer venda no processo de execução a que os autos se reportam, dela interpôs recurso para este Supremo, culminando a atinente alegação com as seguintes conclusões:

A) A recorrente reclamou atempadamente e nos termos legais o seu crédito, não existindo motivo para a mesma ser indeferida.

B) Sendo a reclamação de créditos independente do processo executivo, não se vê em que medida a mesma possa ser indeferida, porque ainda não teve lugar uma das fases daquele processo, ou seja a venda dos bens.

C) Nem se vê em que medida é que a apresentação da presente reclamação de créditos antes da venda possa interferir ou obstar a essa mesma venda ou adjudicação dos bens, nem à verificação dos créditos reclamados.

D) Sendo o prazo de reclamação de créditos judicial e peremptório, só o seu decurso e não a sua antecipação acarreta o efeito de extinguir o direito respectivo.

E) A manter-se a decisão recorrida, o reclamante sofre a possibilidade de não efectivar o direito reclamado e já verificado no processo que se sustou, pois dificilmente poderá controlar os anúncios de venda e reclamação de créditos relativos ao bem penhorado.

F) Não é um imperativo da lei que a reclamação de créditos só possa apresentar-se após a fase da venda dos bens, já que o CPPT regula a venda no processo de execução fiscal apenas após o decurso dos prazos para a reclamação de créditos.

G) A decisão recorrida violou os artigos 324º e 329º do CPT e os artigos 871º, 145º,3, e 811º-B do CPC.

Não houve contra-alegação.

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

Dado conhecimento às partes deste parecer do Ministério Público, nenhuma se pronunciou sobre ele.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

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

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão - artigos 3º da LPTA, 16º do CPPT e 101º e segs. do CPC.

Em sede factual, na decisão recorrida deu-se como provado, apenas, que “não se procedeu, ainda, à venda do(s) bem(s) penhorado(s), judicialmente”.

Ora, como bem nota o EMMP, “na conclusão E) das suas alegações, a Recorrente afirma factos que o Mmo Juiz *a quo* não estabeleceu, nem, por qualquer forma, considerou”.

Com efeito, não lobrigamos no despacho de indeferimento liminar em foco que “o reclamante sofre a possibilidade de não efectivar o direito reclamado e já verificado no processo que se sustou, pois dificilmente poderá controlar os anúncios de venda e reclamação de créditos relativos ao bem penhorado.”

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

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

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

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

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

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

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

Isto assente, importa referir que segundo o artigo 21º, 4, do ETAF, “a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais

tributários de 1ª instância”, estabelecendo, em consonância, o artigo 32º, 1, b), do mesmo Estatuto, que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

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

Articuladamente, diz-nos o artigo 28º, 1, do CPPT que “das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso . . . a interpor . . . para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso . . . para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.”

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

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 120 e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 30 de Abril de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 30 de Abril de 2003.

Assunto:

Recurso “per saltum”; matéria de facto; incompetência do S.T.A.; competência do T.C.A.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso “per saltum”, matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A., e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso n.º 2060/02. Recorrente: António Marques Varela; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

António Marques Varela, inconformado com a sentença do Mº Juiz do T. T. de 1ª Instância de Santarém, que lhe julgou improcedente a oposição que havia deduzido contra execução fiscal, daquela interpôs

recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo, onde, para além do mais, afirma:

No momento em que foi afastado do exercício de funções de gerente existia património suficiente na sociedade para pagar a dívida exequenda (conclusão b).

A sociedade, quando foi declarada a falência, possuía património suficiente para efectuar o pagamento do crédito exequendo (conclusão G).

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., a propósito destas conclusões e também de outras, foi de parecer que nelas se vertia matéria de facto que não constava do probatório fixado na decisão recorrida: assim, por não ter o recurso, por exclusivo fundamento, matéria de direito, opinou pela incompetência deste S.T.A. para o apreciar.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, apenas o fez o recorrente, afirmando que o recurso tem por exclusivo fundamento matéria de direito, sendo este S.T.A. competente para o apreciar.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

Confrontadas as conclusões B) e G), na parte ora posta em destaque e atrás expressa, com a sentença recorrida, desde logo resulta, no ponto ora considerado, que nesta apenas se considerou provado que “foi prestada informação após diligências que concluíram pela não existência de quaisquer bens susceptíveis de penhora, sendo que os bens que a Sociedade possuía foram vendidos pelo Tribunal Judicial da Comarca de Santarém, no âmbito do processo de falência”.

Em parte alguma estabeleceu a peça recorrida que, aquando do afastamento do recorrente da gerência da primitiva executada, esta possuísse património suficiente para pagar o crédito exequendo.

Na verdade, provou-se apenas que alguns bens da primitiva executada foram vendidos no âmbito de um processo de falência de que foi alvo; desconhece-se, no entanto, o seu valor e, por isso, não se pode concluir pela sua suficiência para a satisfação do crédito exequendo.

A questão de saber se, no momento assinalado, a primitiva executada possuía ou não património suficiente para a satisfação do crédito fiscal logra enquadramento no domínio factual, pois que se trata de captar uma ocorrência da vida real que em nada se prende com a interpretação e aplicação da Lei.

Significa isto que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

O que, nos termos dos artºs 21º nº 4, 32º nº 1 al. b), 39º e 41º nº 1 al. b) do E.T.A.F., determina a incompetência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso, sendo, para tanto, competente o T.C.A..

Termos em que se acorda em declarar este S.T.A. incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso e competente, para o efeito, o T.C.A., pela Secção do Contencioso Tributário.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 100 (cem) Euros.

Lisboa, 30 de Abril de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 7 de Maio de 2003.

Assunto:

Oposição à execução. Existência de impugnação que tenha por objecto a legalidade da dívida exequenda. Suspensão da execução.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — A oposição tem como escopo próprio extinguir a execução.*
- II — Só em casos pontuais (v. g., a existência de processo de falência ou de recuperação de empresa), é que se admite que a oposição se destine a suspender a execução.*
- III — Instaurada a execução, a apresentação de uma impugnação, que tenha por objecto a legalidade da dívida exequenda, fará suspender aquela, nos termos do artigo 169.º, 1, do CPPT.*

Recurso n.º 17/03. Recorrente: A Tuboplástico de Viseu - Comércio de Materiais de Construção e Electrodomésticos, L.^{da} Recorrida: Fazenda Pública. Relator Exm.º Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **A TUBOPLÁSTICO DE VISEU - Comércio de Materiais de Construção e Electrodomésticos, L.^{da}**, sociedade comercial, com sede na Rua Serpa Pinto, 216/218, Viseu, opôs-se, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu, a uma execução fiscal que lhe foi instaurada.

Alega ter impugnado a liquidação adicional de IRC, que está na base da presente execução.

Tal impugnação deve ser entendida como questão prejudicial que obsta ao conhecimento da presente oposição.

A referida impugnação judicial ataca o acto de liquidação adicional com fundamento na inexistência de factos tributários, imposto não devido, vício de fundamentação e outras irregularidades, referidas no artigo 99.º do CPPT.

A presente oposição deve assim ser suspensa.

De qualquer modo, e a não proceder tal pretensão (suspensão da oposição enquanto estiver pendente a impugnação), então deverão ser apreciados, na oposição, os vícios que também fundamentam a impugnação, e que enumera.

O Mm. Juiz daquele Tribunal rejeitou liminarmente a oposição, com fundamento no artigo 209.º, 1, b) do CPPT.

Inconformada, a oponente trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. Decidiu o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu rejeitar liminarmente a oposição atempadamente apresentada pelo recorrente da execução fiscal que corre termos pelo 2.º Serviço de Finanças de Viseu, Proc. n. 370020010109710.

II. A oposição à execução, em regra, visa a extinção da execução, total ou parcial. Mas pode também ter por objecto a suspensão da execução.

III. Tal situação enquadra-se, pois nada obsta a isso, na previsão do artigo 204.º, 1, i) do CPPT.

IV. Face ao estatuído no artigo 4.º, 2, do ETAF, deve a impugnação apresentada pela recorrente ser entendida como questão prejudicial que obsta ao conhecimento da presente oposição, pelo que, salvo o devido respeito por opinião contrária, deverá este Tribunal sobrestar na decisão até que seja conhecida a sorte daquela impugnação.

V. Ao não ter admitido a oposição apresentada pela recorrente, o Mm. Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu violou, salvo melhor opinião, os artigos 4.º do ETAF e 203.º e ss. do CPPT, com especial incidência no artigo 204.º, 1, i).

VI. Pelo que, e sempre com o devido respeito por melhor opinião, deve aquela decisão ser revogada e substituída por outra que admita a oposição atempadamente apresentada pela recorrente.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Assente que a oponente impugnou judicialmente a liquidação adicional de IRC que está na base da presente oposição importa tão-só determinar se tal impugnação pode constituir fundamento de oposição à execução.

É esta a única questão que está agora em equação, e que foi objecto de decisão por parte do Mm. Juiz.

Foi, na verdade, esta a questão que o Mm. Juiz decidiu, escrevendo nomeadamente o seguinte:

“A oponente peticiona a sustação da instância até à decisão do processo de impugnação judicial deduzido contra a liquidação do imposto que constitui a quantia exequenda, dizendo que a impugnação deve ser entendida como questão prejudicial”.

Poder-se-á também dizer que, para além desta causa de pedir, a recorrente apresentou uma outra na sua petição inicial, a qual se consubstanciou, como acima dissemos, em factos idênticos aos que fundamentaram a impugnação que deduziu.

Mas aqui uma de duas: ou os fundamentos apresentados são-no da oposição (e não podem ser apreciados na impugnação) ou são-no apenas da impugnação (e não podem ser apreciados na oposição).

Ou ainda: serem alguns dos fundamentos apresentados fundamentos da oposição (passíveis de nela serem apreciados) e outros fundamentos apenas da impugnação (e a não poderem ser apreciados na oposição).

Porém, a recorrente circunscreve o seu recurso à questão expressamente resolvida pelo Mm. Juiz, que tem unicamente a ver com a suspensão da execução, sendo que o Mm. Juiz não emitiu pronúncia sobre esta segunda questão, que constitui uma outra causa de pedir.

Assim, esta segunda questão não pode ser apreciada por este Supremo Tribunal, por não ser objecto do recurso, ficando apenas de pé a questão inerente à suspensão da execução, que é a questão que a recorrente aqui suscita.

Vejamos então.

Da informação de fls. 39, consta que “... foi instaurado o processo de execução fiscal n. 971.0/01 ..., que deu origem à citação de fls. 30, efectuada à executada em 2001-09-17 ... A executada foi notificada em 2001-10-22 ... para prestar garantia, nos termos do artigo 199.º do CPPT, tendo apresentado nesta data requerimento, em que são

oferecidos determinados bens para penhora, como garantia da dívida ... Informo ... que, para a mesma quantia exequenda, deu entrada neste serviço uma petição de impugnação judicial, apresentada pela executada em 2001-10-16, e que já foi enviada ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu em 2001-11-06 ...”.

É de concluir assim que a execução foi instaurada antes de apresentada a impugnação e esta foi apresentada antes da oposição.

Face ao que vai dito, rege para o caso o artigo 169.º do CPPT, que dispõe:

”1. A execução fiscal ficará suspensa até à decisão do pleito em caso de ... impugnação judicial ... que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º ou a penhora garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido ...”.

Quer isto dizer que tendo a impugnação, como vimos, por objecto a legalidade da dívida exequenda, ela suspende a execução, logo que seja prestada garantia ou efectuada penhora que garanta a totalidade da dívida e acrescido.

Ou seja, o efeito pretendido pela recorrente obtém-se nos referidos termos.

A oposição, como bem refere a recorrente, destina-se à extinção da execução.

Só que a recorrente não aduz agora - em sede de recurso - fundamentos autónomos, respeitantes à própria execução, que tenham como escopo aquela extinção.

Discute apenas a suspensão da execução, pelo facto de ter apresentado uma impugnação.

Mas, como é óbvio, a finalidade por si afinal pretendida (extinção da execução) decorrerá inexoravelmente da eventual procedência da impugnação.

Ou seja, o destino da execução está apenas e tão-só ligado umbilicalmente à impugnação. A recorrente só obterá ganho de causa se (e na medida) em que proceder a impugnação.

Ou seja, o mecanismo previsto no artigo 169.º, 1, do CPPT, dá integral satisfação à pretensão da recorrente.

Nem se diga que ocorre o fundamento previsto no artigo 204.º, 1, i) do CPPT.

É certo que este Supremo Tribunal vem admitindo, em casos contados embora (por exemplo, a existência de processo de falência ou de recuperação de empresa), que a oposição suspende a execução.

Mas não é seguramente o caso presente, em que a própria lei refere a suspensão da execução pela simples existência de impugnação que tenha por objecto a legalidade da dívida exequenda.

Assim, não estando em causa agora, neste recurso, qualquer fundamento de oposição à execução, improcede a pretensão da recorrente.

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

Lisboa, 7 de Maio de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 7 de Maio de 2003.

Assunto:

Emolumentos registrais. Port. 996/98. Directiva 69/335/CEE do Conselho. Aquisição de imóvel. Regime geral das taxas. Inconstitucionalidade orgânica.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os emolumentos registrais liquidados ao abrigo da Port. 996/98 de 25/Nov, relativamente à aquisição de um imóvel, não são proibidos pela Directiva 69/335/CEE, do Conselho, na redacção da Directiva 85/303/CEE.*
- 2 — *Tais emolumentos são de qualificar como taxas e não ofendem o princípio da proporcionalidade, na sua vertente da proibição do excesso.*
- 3 — *Nos termos do artº 165º nº 1 al. i) da Constituição, apenas se insere na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, a legislação sobre o regime geral das taxas, que já não o regime particular de cada uma delas desde que respeitado aquele.*

Recurso n.º 92/03. Recorrente: TURISFIM - Construções Urbanas & Turísticas, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por TURISFIM — CONSTRUÇÕES URBANAS E TURÍSTICAS, LDA, da sentença do TT de 1ª Instância de Aveiro, proferida em 03/06/02, que negou provimento à impugnação pela mesma deduzida contra a liquidação “referente a acréscimo de emolumentos sobre inscrições de valor determinado”, no montante de 3.162.000\$00.

Fundamentou-se a decisão em que não estando em causa reuniões de capital das sociedades nem qualquer operação sobre o respectivo capital mas, antes “o registo da aquisição de um imóvel”, não lhe é aplicável a Directiva comunitária 69/335/CEE nem “a jurisprudência comunitária tecida por causa da sua aplicação”; que a prestação em causa constitui uma taxa e não um imposto, não violando o princípio da proporcionalidade, não se demonstrando a existência de uma desproporção intolerável entre o montante da taxa e os custos de produção do serviço público prestado.

A recorrente concluiu, em síntese, pela inconstitucionalidade orgânica e formal da tabela de emolumentos do Registo Predial anexa à Port. 996/98, de 25/11, sendo assim nula a liquidação efectuada quer estejam em causa verdadeiros impostos, quer taxas, violando-se, pois, a reserva relativa de competência da Assembleia da República, fixada nos artºs 103º nº 2 e 165º nº 1 al. i) da Constituição, devendo aplicar-se o seu artº 18º nº 1; as ditas directivas e jurisprudência têm aplicação directa ao caso, por se não tratar de “direitos com carácter remuneratório” e que não apresentam ligação com o custo do serviço prestado e individualizado; “os emolumentos cobrados são manifestamente exagerados e desproporcionais em relação ao serviço prestado,” pois que calculados em função do valor declarado pela

impugnante para a compra do bem, que não determina o custo do acto, havendo que “respeitar uma proporção adequada entre o custo da actividade administrativa e o montante que é exigido em contrapartida”.

Dá como violadas a “Directiva 69/335 do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, artºs 18,103 nº 2 e al. i) do nº 1 do artº 165º da Constituição da República Portuguesa”.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Magistrado do MP emitiu parecer no sentido da incompetência do tribunal em razão da hierarquia, dado o constante das conclusões 20 a 25 da alegação da recorrente, onde “afirma factos que contrariam outros estabelecidos pelo Mert. Juiz e nos quais se estribou, também, a decisão recorrida”, pelo que “o recurso versa também matéria de facto”, sendo, assim, competente o TCA.

Ouvida sobre o ponto, a recorrente veio afirmar a competência do STA, já que as alegações do recurso versam exclusivamente matéria de direito, sendo que tais conclusões “não são mais que o simples sustentar da” desproporção intolerável que os emolumentos traduzem e que consubstancia uma violação do princípio constitucional da proporcionalidade”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

“- No dia 7 de Outubro de 1999, por ocasião da inscrição de um registo de aquisição de parte de um imóvel, à impugnante foi debitada pela Conservatória do Registo Predial do Porto, pela quantia de 3 162 000\$00, correspondente a acréscimo de emolumentos sobre inscrições de valor determinado;

- Tal montante foi apurado através da aplicação dos artigos 2º, nº 2, da Tabela de Emolumentos anexa ao Código de Registo Predial, aprovado pelo DL 397/83, de 2 de Novembro, substituída pela Tabela anexa ao DL 224/84, de 6 de Julho, com as alterações introduzidas pelas Ports. 486/87, de 8 de Junho, 575/89, de 26 de Julho, e 1046/91, de 12 de Outubro;

- O montante de 3 162 000\$00 foi pago pela impugnante em 7 de Outubro de 1999;

- A presente impugnação foi instaurada em 5 de Janeiro de 2000.”

Havendo que conhecer, em primeiro lugar, da competência deste STA para o conhecimento do recurso.

Competência que é de ter por assente.

Na verdade nas ditas conclusões e nos apontados termos, o que a recorrente afirma, em síntese, é que “os emolumentos cobrados são manifestamente exagerados e desproporcionais em relação ao serviço público, pois que calculados em função do valor que declarou para a compra do bem, que não determina o custo do acto, havendo que rejeitar uma proporção adequada entre o custo da actividade administrativa e o montante que é exigido em contrapartida.”

Assim, a recorrente limita-se a afirmar a violação do princípio da proporcionalidade, constitucionalmente consagrado, por contraposição à decisão recorrida que entendeu não se verificar tal violação, suscitando, assim, uma questão de direito, cuja apreciação compete ao STA.

Quanto ao mais:

Como resulta do respectivo preâmbulo e, aliás, se acentua na decisão recorrida, a Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17Jul69, preten-

dendo dar execução a um dos objectivos do Tratado de Roma - artºs 99 e 100 -, “criar uma união económica com características análogas às de um mercado interno”, - considerou como condição essencial para o atingir “promover a livre circulação de capitais”.

Pelo que se procurou harmonizar os impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, evitando “discriminações, duplas tributações e disparidades que dificultam tal circulação.”

Pretendeu-se, assim, que “a aplicação do imposto sobre as reuniões de capitais aos capitais reunidos no âmbito de uma sociedade só pode ocorrer uma única vez no mercado comum e que esta Tributação, a fim de não perturbar a circulação dos capitais, deve ser de vínculo idêntico em todos os Estados-membros”, procurando assim harmonizar-se o imposto sobre as entradas de capital “tanto no que respeita à sua estrutura como às taxas respectivas”, suprimindo outros impostos indirectos, com características idênticas àquele.

Assim, a Directiva prevê um imposto sobre as entradas de capital, tanto quanto à incidência pessoal - artº 3º - como quanto à incidência real - artº 4º - aqui incluindo, nomeadamente, a constituição de uma sociedade de capitais - al. a) do nº 1 -, a transformação em sociedade de capitais de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva que não seja sociedade de capitais - al. b) - e o aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie - al. c).

Ao mesmo tempo, proibiu-se - artº 10 - qualquer outra imposição, relativamente aos itens ali previstos ressalvando apenas os referidos no artº 12º, nomeadamente - al. e) - “os direitos com carácter remuneratório”.

Ora, segundo resulta do probatório, os emolumentos em causa foram cobrados pela inscrição de um registo de aquisição de parte de um imóvel, pela recorrente, pelo que nada têm a ver com a predita reunião de capitais ou, sequer, qualquer operação sobre o capital da sociedade.

Pelo que, como igualmente se assinala na sentença recorrida, não é aplicável ao caso a predita Directiva nem, em consequência, a jurisprudência comunitária a ela atinente.

Pelo que não há, aí, violação do direito comunitário nem nacional por ofensa ao princípio da proporcionalidade ou reserva de competência da Assembleia da República.

É que, desde logo, os emolumentos em causa não são impostos mas taxas.

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a “como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semipúblicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização” - cfr. RLJ 117-294.

E o parecer da P.G.Rep. de 15/Dez/91 in D.Rep., II de 04-06-93, reproduzindo o parecer nº 64/80, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in AcD Dout 257-579, sustentam ser a taxa “o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semipúblicos, tendo a sua contrapartida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento”.

Para Alberto Xavier, Manual de Direito Fiscal, pág. 42/43, as taxas individualizam-se “no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem

carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares”.

Para Sousa Franco, Finanças Públicas e Direito Financeiro, págs. 491 e segts., “a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pres-supõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público”.

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semipúblicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

Essencialmente, a taxa distingue-se do imposto pela bilateralidade ou unilateralidade do tributo, respectivamente: aquela, ao contrário deste, supõe a existência de correspondência entre duas prestações; a primeira a pagar pelo utente do serviço e, a deste, a prestar pelo Estado ou outra entidade pública.

Esta relação tem, por um lado, carácter substancial ou material, que não meramente formal mas não vai tão longe quanto os contratos sinalagmáticos: não há uma equivalência económica rigorosa entre o valor do serviço e o montante da quantia a pagar, podendo até esta ser bastante superior ao custo daquele; salva sempre a “desproporção intolerável”.

Como se refere no recente Ac. do TC, de 12/03/02 in D. República, 2ª, de 28/05/02, - que, aliás, aqui se segue de perto, “o que é exigível é que, de um ponto de vista jurídico, o pagamento do tributo tenha a sua causa e justificação - material e não meramente formal - na percepção de um dado serviço”, não bastando “uma qualquer desproporção entre a quantia a pagar e o valor do serviço prestado”, para que ao tributo falte o carácter sinalagmático será necessário que essa desproporção seja manifesta e comprometa, de modo inequívoco, a correspondência pressuposta na relação sinalagmática.

Como refere Teixeira Ribeiro, in cit. pág. 294, as prestações superiores ao custo continuam a ser taxas no respectivo excedente, “visto manterem o seu carácter bilateral”, não se transmudando, aí em impostos - cfr, os Acds, do TC n.ºs 205/87 e 640/95 in D. Rep., respectivamente, 1ª e 2ª séries, de 3/Jul/87 e 20/Jan/96,

E um outro parâmetro havendo ainda a considerar: a utilidade do serviço para o utente que paga o tributo.

Não pode, pois, afirmar-se que as taxas em causa estejam desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração.

Pois a comparação pretendida não deve fazer-se entre o custo individual de cada serviço prestado e o emolumento aí cobrado mas, antes, com os custos e emolumentos globais, nem sequer se mostrando que estes sejam superiores àqueles.

As receitas em causa são, pois, de qualificar-se como taxas, pelo que não submetidas ao princípio da legalidade, não estando, assim, ofendidos os art.ºs 103º e 165º da Constituição, não ocorrendo inconstitucionalidade orgânica.

Por outro lado, o art.º 165 n.º 1 al. i) da Constituição apenas se refere, incluindo-o na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, a legislação sobre o regime geral das taxas.

Assim, o Governo pode legislar, sem necessidade de autorização legislativa, sobre o regime particular de cada uma das taxas, desde que respeite aquele regime geral, como é o caso.

Cfr. o Ac. do TC de 10/07/01 in D. Rep., 2ª, de 12-10-01.

Nem ofendem o princípio da proporcionalidade na vertente da proibição do excesso - art.º 266º n.º 2 do mesmo diploma: “receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca”.

A perspectiva a considerar, para o efeito, não é a da efectivação de mera operação material, havendo que atender à fé pública do acto registral.

É aliás, no sentido exposto e em casos semelhantes, a jurisprudência, tanto do TC como deste Tribunal.

Cfr. respectivamente o citado acd. de 12/03/02 e os de 30/Mai/99 Rec. 25.543, 20/Dez/00 Rec. 25.545, 10/04/02 Rec. 26.827 e de 30/05/01 Rec. 25.543, sumariado in Fiscalidade n.ºs 7/8 pág. 25 e de 10/04/02 Rec. 26.827.

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

Custas pela impugnante, com procuradoria de 60%.

lisboa, 7 de Maio de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 7 de Maio de 2003.

Assunto:

Execução fiscal; despacho que ordena a reversão; impugnação judicial; oposição; responsabilidade do revertido; convocação.

Doutrina que dimana da decisão:

É a oposição e não a impugnação judicial o meio processual adequado ao ataque ao acto que ordena a reversão quando o revertido alegue não lhe caber responsabilidade pelo pagamento da dívida exequenda.

A correcção do erro na forma do processo só é viável, convocando a impugnação em oposição, se o direito de deduzir esta não se mostrar caducado.

Recurso n.º 159/03. Recorrente: Joaquim Reis de Freitas. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exm.º Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Joaquim Reis de Freitas, inconformado com a sentença, a fls. 16 e seguintes, do Mm.º Juiz do T. T. de 1ª Instância do Porto, que lhe julgou improcedente a oposição deduzida contra execução contra

si revertida, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

- O responsável subsidiário tem o direito de impugnar a liquidação da dívida cuja responsabilidade lhe é imputada, nos mesmos termos que o devedor principal.

- A relação dos fundamentos expressa nas várias alíneas do art. 99º do C.P.P.T. não é exaustiva.

- Por isso, o impugnante tem fundamento para impugnar mesmo quando o alegado não caiba em qualquer das alíneas do art. 99º do C.P.P.T.

É o caso, por exemplo, de qualquer ilegalidade.

Constitui ilegalidade qualquer ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis.

Como é o caso do alegado no petitório impugnativo, ou seja, a falta de responsabilidade do impugnante na ocorrência que deu origem à instauração da execução contra a originária devedora, e, por reversão, ao próprio impugnante.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Na petição inicial alegou o recorrente, em síntese e depois de explanar a factualidade que julgou pertinente, que não teve culpa na ocorrência que deu origem à instauração da via executiva contra a originária devedora e, por reversão, contra si próprio.

A sentença recorrida, porém, viria a julgar improcedente a impugnação por não ser o meio adequado à discussão da responsabilidade do revertido, pela insuficiência do património social da primitiva executada para a satisfação dos créditos fiscais.

A questão a decidir é, pois, a de saber se a impugnação judicial constitui meio adequado quando, como aconteceu, se pede a anulação do despacho de reversão contra o responsável subsidiário, com fundamento na falta de culpa deste pela insuficiência patrimonial da primitiva executada para a satisfação da dívida fiscal.

Certo é, como alega o recorrente, que o responsável subsidiário contra quem reverteu a execução tem todos os direitos que cabem ao executado incluindo o de deduzir oposição (v. arts. 189º nº 1, 190º nº 1, 203º nº 1 e 204º nº 1 do C.P.P.T. e 22º nº 4 da L.G.T.).

E também é verdade que, face ao art. 99º do C.P.P.T., qualquer ilegalidade constitui fundamento de impugnação.

Porém, a impugnação apenas é admitida, como decorre do art. 97º nº 1 do citado compêndio normativo, nas situações previstas nas suas alíneas a) a g).

Significa isto que o revertido pode deduzir impugnação judicial, com fundamento em qualquer ilegalidade, porém, apenas naquelas situações; nelas não se inclui, todavia, o despacho que ordena a reversão da execução.

De concluir é, pois, que, do despacho que ordena a reversão, não cabe impugnação judicial.

Por outro lado, face ao disposto no art. 204º nº 1 al. b) do C.P.P.T., desde logo resulta que, quando o revertido pretenda discutir a responsabilidade pelo pagamento da dívida, o meio próprio é a oposição.

O que também resulta do art. 151º daquele compêndio legal, na medida em que o afastamento da responsabilidade da pessoa citada pelo pagamento da dívida traduz-se na ilegitimidade daquela face

à instância executiva, constituindo um dos pressupostos da responsabilidade subsidiária, o que, tudo, deve ser discutido em sede de oposição.

Em suma, face ao fundamento invocado, o meio processual adequado na situação vertente, era a oposição e não a impugnação judicial. (V., neste sentido, os Acs. S.T.A. de 19/3/97, rec. 18503 e 23/10/02, rec. 945/02; Diogo Leite de Campos e outros, L.G.T., anot. 2.ª ed., pág. 121, e Jorge Lopes de Sousa, C.P.P.T., anot., 3.ª edição, pág. 495, anotação 7).

Ocorrendo, pois, erro na forma do processo, vejamos se é susceptível de correcção (arts. 97º nº 3 da L.G.T. e 98º nº 4 do C.P.P.T.).

Como este S.T.A. vem afirmando, a convalidação do processo para a forma adequada é admissível se, de entre o mais, a "acção judicial" não estiver caducada (v. ac. S.T.A. de 23/5/01, rec. 25965, entre outros).

Ora, como consta de fls. 29, o recorrente foi citado para a execução em 31/1/2002, sendo certo que a petição inicial deu entrada em 27/3/02.

Mostrando-se, pois, excedido o prazo de 30 dias a que alude o art. 203º nº 1 al. a) do C.P.P.T., cuja contagem se efectua nos termos do art. 20º nº 2 do mesmo compêndio normativo, forçoso é concluir pela inviabilidade da dita convalidação da impugnação judicial deduzida em oposição à execução fiscal, pois que se operou a caducidade da sua dedução.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 7 de Maio de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 7 de Maio de 2003.

Assunto:

Correcções técnicas.

Doutrina que dimana da decisão:

A contabilidade do sujeito passivo deve encontrar-se organizada segundo os seus princípios da lei comercial e fiscal, quer na perspectiva formal quer substancial, para que goze da presunção de veracidade.

A alternativa ao método declarativo poderá consistir na utilização de correcções técnicas com fundamento, ainda, na contabilidade do sujeito passivo com recurso às correcções necessárias efectuadas na mesma contabilidade ou ainda com recurso ao método presuntivo quando a declaração ou a correcção técnica se mostrem inadequados ao apuramento do lucro tributável.

Recurso n.º 243/03. Recorrente: António Ribeiro & Miguel Ribeiro, L.ª; Recorrida: Fazenda Pública. Relator Ex.º Consº Dr. António Pimpão.

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

1. António Ribeiro & Miguel Ribeiro, L.da, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso, manteve a sentença que julgou improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação de IRC de 1993.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1ª Ao terem julgado improcedente a impugnação e negado provimento ao recurso, as instâncias recorridas avalizaram a actuação das autoridades fiscais traduzida na opção pelo método da avaliação directa em detrimento do procedimento técnico-juridicamente adequado inerente aos métodos indiciários, permitindo, deste modo, a subsistência na ordem jurídica de um acto formalmente tributário mas substancialmente sancionatório e atentatório do disposto nos artigos 84º e seguintes do CPT e arts 51º e 52º do CIRC, ambos na redacção ao tempo em vigor e, bem assim, dos princípios da legalidade, da proporcionalidade, da verdade material, da tributação do rendimento real e da justiça plasmados nos arts. 1º, 2º, 18º, nº 2, 103º, nºs 1 e 2, 104º, nº 2, e 266º, nº 2, da CRP, que, por isso, foram violados.

2ª Por sua vez, o acórdão recorrido, ao ter, por um lado, confirmado a sentença da 1ª instância que não só não ordenou a diligência de *reexame* à escrita requerida na p.i., como também não ordenou oficiosamente as diligências úteis e necessárias à averiguação da verdade material, violou o disposto nos arts 265º, nº 3, e 515º do CPC, 99º, nº 1, da LGT e 13º, nº 1, e 100º, do CPPT.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que no acórdão recorrido fez-se boa interpretação da lei ao julgar acertado o recurso, pela Administração tributária, às correcções técnicas não sendo de conhecer, face ao artº 21º 4 do ETAF, do pedido de censura do acórdão recorrido em matéria de diligências de prova.

2. O acórdão recorrido partiu da matéria factual estabelecida pelo Tribunal Tributário de 1ª instância que reproduziu a fls. 350 e 351 e que é do seguinte teor:

A) Na sequência de uma acção de fiscalização, foi efectuada a impugnante uma liquidação adicional em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), relativo a 1993, e respectivos juros compensatórios, no montante total de 155.882.690\$00, de acordo com a seguinte fundamentação:

Linha 21 — Foi constatada a existência de Operações que resultaram de “Negócio Jurídico Simulado”. E por não respeitarem a Transacções efectivas, não consideramos como custo do exercício no âmbito do art. 23º do CIRC, por aí não terem enquadramento legal.

Abaixo se discriminam os sujeitos passivos e os valores destas transacções:

Aníbal Monteiro Queirós — NIF 810 992 175 — 34.771.435\$00
 José Luís Pinto Ribeiro — NIF 813 238 366 — 233.459.950\$00
 Fernando Artur de Vasconcelos — NIF 805 837 949 — 4.613.200\$00
 Manuel Francisco Freitas Cardoso — NIF 814 393 950 — 32.019.675\$00
 Álvaro Pinto Ribeiro — NIF 809 379 694 — 37.051.420\$00
 Manuel Monteiro Pinto — NIF 808 153 439 — 52.003.110\$00

Dá-se aqui por reproduzido o teor do relatório da fiscalização constante de fls. 14 a 96 dos autos.

Mais se deu como não provados “. . . quaisquer dos factos alegados . . .” na P.I.

3.1. O acórdão recorrido negou provimento ao recurso uma vez que (fls. 363) “estando seguramente indiciado que as facturas em questão titulam operações simuladas, e residindo aí a razão última das correcções efectuadas pela AT à matéria colectável . . . esta era determinável por via directa, excluindo assim a possibilidade recurso aos métodos indiciários”.

A recorrente sustenta nas conclusões das suas alegações que “as instâncias recorridas avalizaram a actuação das autoridades fiscais traduzida na opção pelo método da avaliação directa em detrimento do procedimento técnico-juridicamente adequado inerente aos métodos indiciários, permitindo, deste modo, a subsistência na ordem jurídica de um acto formalmente tributário mas substancialmente sancionatório e atentatório do disposto nos artigos 84º e seguintes do CPT e arts 51º e 52º do CIRC, ambos na redacção ao tempo em vigor e, bem assim, dos princípios da legalidade, da proporcionalidade, da verdade material, da tributação do rendimento real e da justiça plasmados nos arts. 1º, 2º, 18º, nº 2, 103º, nºs 1 e 2, 104º, nº 2, e 266º, nº 2, da CRP” e o “acórdão recorrido, ao ter, por um lado, confirmado a sentença da 1ª instância que não só não ordenou a diligência de *reexame* à escrita requerida na p.i., como também não ordenou oficiosamente as diligências úteis e necessárias à averiguação da verdade material, violou o disposto nos arts 265º, nº 3, e 515º do CPC, 99º, nº 1, da LGT e 13º, nº 1, e 100º, do CPPT”.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que no acórdão recorrido fez-se boa interpretação da lei ao julgar acertado o recurso, pela Administração tributária, às correcções técnicas não sendo de conhecer, face ao artº 21º 4 do ETAF, do pedido de censura do acórdão recorrido em matéria de diligências de prova.

3.2. Continua a recorrente a defender a ilegalidade da liquidação por não ter a Administração Tributária lançado mão dos métodos indirectos, já que em face das correcções empreendidas pela AT resultou um volume de negócios incompatível com os custos considerados e com os meios, humanos e de equipamento, disponíveis.

Na perspectiva da recorrente a ilegalidade da determinação da matéria colectável resultaria do recurso a meras correcções técnicas, quando se impunha que tivesse lançado mão dos métodos indiciários por inadequação do volume de negócios, resultante da aplicação daquelas, aos custos considerados e aos recursos humanos e de equipamentos de que dispunha.

Refere o acórdão recorrido (fls. 354) que a fundamentação da liquidação adicional aqui em causa, repousa no relatório do exame à escrita da recorrente, para que se faz remessa no probatório, e de que o teor do quadro 19 da modelo DC-22, transcrito na matéria de facto provada, constitui uma resenha e que do teor do mesmo quadro se fica a saber que a mesma liquidação adicional se suporta na inconsideração de custos declarados, por não corresponderem a transacções efectivamente realizadas pela recorrente, correspondendo, as facturas emitidas a elas referentes, a papéis forjados, titulando operações negociais simuladas.

Acrescenta que se tal resulta claro do referido quadro 19, é manifesto que o relatório do exame à escrita é exaustivo e inequívoco nesse mesmo sentido, referenciando a motivação porque se procedeu à correcção da matéria colectável, no pressuposto da existência de facturas falsas.

Acrescentou, a fls. 359 e seguintes, que o ordenamento jurídico fiscal nacional consagrou o princípio do sistema declarativo, como meio de apuramento da matéria colectável, surgindo as outras vias da sua determinação, da iniciativa da AF, como meios subsidiários ou residuais pois que o sistema jurídico tinha, necessariamente de prever meios alternativos ao apuramento da matéria colectável dos impostos, no caso daquele princípio não operar por motivos imputáveis ao contribuinte, como será o caso de não apresentar, como lhe é imposto, a declaração de rendimentos, ou quando não disponibilize os elementos necessários ao controlo da sua situação tributária, por parte da AT, no exercício do poder vinculado que lhe está conferido por lei, ou, ainda, quando esta, em resultado do exercício de tal dever de controlo, constatar que aquela declaração ou os elementos disponibilizados pelo contribuinte, revelam uma matéria colectável que não corresponde à realidade.

Concorda-se com o acórdão recorrido quando o mesmo afirma que a contabilidade do sujeito passivo deve encontrar-se organizada segundo os sãos princípios da lei comercial e fiscal, quer na perspectiva formal quer substancial, para que goze da presunção de veracidade e de que a circunstância da escrita se encontrar organizada correctamente do ponto de vista formal, por si só, não exclui que a AT, se sirva dos meios legais alternativos ao declarativo no apuramento da matéria colectável, já que o que importa é apurar o lucro tributável.

Nesta perspectiva a alternativa ao método declarativo poderá consistir na utilização de correcções técnicas tendo ainda por fundamento a contabilidade do sujeito passivo com recurso às correcções necessárias efectuadas na contabilidade do sujeito passivo ou ainda com recurso ao método presuntivo quando a declaração ou a correcção técnica se mostrem inadequados ao apuramento do lucro tributável.

Concorda-se, por isso, com o acórdão recorrido quando o mesmo afirma que o recurso aos métodos indiciários só é legalmente possível quando o recurso a correcções técnicas se revele impraticável.

No caso concreto, pela motivação factual referenciada no relatório e que concluiu que as facturas em causa nos autos não titulavam operações reais e efectivas nem transacções reais justificava-se o recurso às indicadas correcções técnicas.

E neste perspectiva bem se compreende a afirmação do acórdão recorrido segundo o qual a AF não ficou impedida de apurar a matéria tributável de forma directa, bastando-lhe desconsiderar como relevantes as importâncias a que se reporta a facturação em questão e que havia sido declarada como custo.

Ainda conforme refere o acórdão recorrido são tais custos relativos às facturas falsas e não quaisquer outros que aqui se questionam pelo que sempre se injustificaria o recurso aos métodos indiciários.

Do exposto resulta que é de confirmar o acórdão recorrido pois que partindo o mesmo da existência de facturas contabilizadas às quais não correspondiam transacções efectivas podia a AF efectuar as correcções técnicas pela desconsideração das mesmas como custos do respectivo exercício desnecessário se tornando recorrer aos métodos indiciários.

Não ocorre, por isso, violação dos mencionados artigos 84º e seguintes do CPT e arts 51º e 52º do CIRC, na redacção ao tempo em vigor uma vez que o acto tributário questionado foi efectuado com recurso a correcções técnicas, contrariamente ao pretendido pela recorrente recurso aos métodos indiciários.

Igualmente não foram desrespeitados os princípios da legalidade, da proporcionalidade, da verdade material, da tributação do rendimento real e da justiça plasmados nos arts. 1º, 2º, 18º, nº 2, 103º, nºs 1 e 2, 104º, nº 2, e 266º, nº 2, da CRP, uma vez que foi ainda no cumprimento de tais princípios que o mesmo acto foi praticado, com recurso às faladas correcções técnicas.

3.3. Questiona ainda a recorrente a não realização de diligências de prova, não só porque elas não foram realizadas como nenhuma justificação foi dada para que as mesmas não tivessem sido ordenadas.

E sobre esta questão entendeu o acórdão recorrido (fls. 355 356) que o Juiz não se encontra vinculado à realização de todas as diligências de prova que lhe sejam requeridas pelas partes incumbido-lhe, no âmbito dos seus poderes de direcção do processo, realizar as que entenda pertinentes à decisão de mérito.

E esta questão prende-se com a anterior pois que pretendia a tributação por métodos indiciários precisando que fossem efectuadas as ditas diligências probatórias uma vez que conforme sustentava no artº. 21º da p.i., "... as entidades fiscais bem sabem ... por conhecimento directo e objectivo da realidade empresarial do sector de actividade em que se integra a impugnante, que não lhe era possível nem a si nem a qualquer outro empresário do sector obter em caso algum um tão elevado volume de proveitos com um tão diminuto volume de custos, e meios tão reduzidos em pessoal e equipamentos, conforme pode ver-se pela análise da sua escrita, o que se requer".

Conforme se escreveu no acórdão recorrido "se as correcções da matéria colectável, com subsequente realização da (liquidação) adicional aqui sindicada, resultam, elas mesmas, no explanado entendimento da AT, do exame à escrita da recorrente, tal qual ela se apresentava à data, não se vislumbra em que é que uma nova análise dos mesmos documentos de suporte possam induzir a uma conclusão diversa" isto é "se na decisão recorrida se entendeu que, em face dos elementos de prova coligidos para os autos, era de concluir no sentido de que a facturação em questão titulava negócios simulados, tal implica, forçosamente, que, nessa medida, a escrita da recorrente não mereça credibilidade, não sendo, por isso, sustentável pretender que, nessa mesma medida, a escrita venha afirmar o contrário, ou seja, que a recorrente não terá tido o volume de negócios corrigido, já que para o efeito era necessário um maior volume de custos e de meios, humanos e de equipamentos, sendo certo que, começou por sustentar que não realizou nem colaborou em quaisquer transacções fictícias ou negócios simulados (cfr. artº. 6º da p.i.)".

Ainda segundo o acórdão recorrido (fls. 357) a realização de exame à escrita da recorrente sempre se revelaria inútil quer enquanto entendeu estar-se perante facturação simulada quer enquanto considerou adequado o recurso às correcções técnicas contrariamente ao pretendido pela recorrente recurso à utilização de métodos indiciários.

O requerido exame pressupunha, na perspectiva da recorrente, o recurso aos métodos indiciários e não o recurso à correcção técnica efectuada pela AF a qual não poderia deixar de ser a que constava do relatório elaborado pela fiscalização.

Tendo-se concluído pela desnecessidade de recurso aos métodos indiciários é de acompanhar o acórdão recorrido quando concluiu pela desnecessidade de efectuar os mencionados exames.

E igual argumento conduz à desnecessidade de efectuar tais diligências por iniciativa do tribunal em obediência ao princípio da descoberta da verdade material.

Assim sendo não merece censura o acórdão recorrido.

4. Nos termos expostos nega-se provimento ao presente recurso. Custas pela recorrente fixando-se em 50% a procuradoria.

Lisboa, 7 de Maio de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vítor Meira*.

Acórdão de 7 de Maio de 2003.

Assunto:

IVA. Envio de declaração periódica sem meio de pagamento. Autoliquidação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos do disposto nos art.ºs 2.º, 4.º, n.º 1, 28.º, n.º 1 e 26.º do CIVA, a liquidação do IVA é, por via de regra, da responsabilidade do seu sujeito passivo, o qual está, assim, obrigado a enviar periodicamente (mensal ou trimestralmente) aos Serviços do IVA uma declaração descritiva das operações comerciais realizadas no referido período, com a indicação do imposto devido e do crédito existente e dos elementos que tenham servido de base ao respectivo cálculo, a qual deve ser acompanhada do montante do respectivo imposto.*
- 2 — *Tal significa que o regime de liquidação e pagamento do IVA é accionado pelo respectivo sujeito passivo com base nos seus próprios elementos.*
- 3 — *Assim, tendo a declaração periódica de IVA efectuada pelo sujeito passivo e desacompanhada do respectivo meio de pagamento, o valor de liquidação, não têm os Serviços de Cobrança de IVA de proceder a liquidação prévia do referido imposto e à consequente notificação do imposto a pagar, acrescido dos eventuais juros compensatórios.*

Recurso n.º 316/03, em que é recorrente PLASPON - Fábrica de Plásticos Ponte das Mestras, L.^{da} e recorrida a Fazenda pública. Relator, o Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — Plaspon — Fábrica de Plásticos Ponte das Mestras, Lda., com sede na Carreira de Água-Barosa-Leiria, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Leiria, que julgou

improcedente esta impugnação judicial de IVA, dela veio a interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1 - O envio de declaração periódica de IVA sem meio de pagamento não tem o valor de liquidação em sentido próprio.

2 - Por um lado, o n.º 5 do artigo 26.º do CIVA não refere expressamente que a autoliquidação sem meio de pagamento tem força plena de liquidação tributária.

3 - Por outro lado, o facto do texto do n.º 5 do artigo 26.º mandar extrair certidão de dívida não afasta a necessidade da prática da liquidação por parte dos Serviços do IVA.

4 - A douda decisão recorrida fez errada interpretação e aplicação do artigo 26.º, 5, do CIVA.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado provado e procedente e em consequência ser revogada a douda decisão recorrida.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido da improcedência do recurso, na medida em que e por um lado, o julgado fez boa interpretação e aplicação da lei e, por outro, a tese da recorrente, segundo a qual a declaração referida no art.º 28.º, n.º 1, al. c) do CIVA, desacompanhada do meio de pagamento do imposto devido, é simples autodenúncia, não tem qualquer apoio na lei.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1. O Contribuinte foi notificado para pagar as liquidações constantes do quadro de fls. 15, cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

2. Deste quadro, o contribuinte pagou as importâncias respeitantes aos períodos 1999/05 e 1999/10;

3. Tais dívidas resultam do facto de o contribuinte ter remetido a declaração periódica de IVA desacompanhada do respectivo meio de pagamento.

3 — O objecto do presente recurso consiste em saber se o envio da declaração periódica de IVA, sem o respectivo meio de pagamento, tem o valor de autoliquidação ou se, pelo contrário, a falta desse meio de pagamento exige a liquidação prévia do imposto pelos Serviços de Cobrança do IVA, seguida da necessária notificação do imposto a pagar ao impugnante, acrescido dos eventuais juros compensatórios.

Na sentença recorrida, considerou-se que o envio da referida declaração, desacompanhada do meio de pagamento, funcionava como autoliquidação, pelo que estava, assim, afastada a necessidade da prática da liquidação pelos Serviços do IVA.

A recorrente opina em sentido contrário, entendendo que, nessa situação, a simples declaração funciona como mera “autodenúncia”.

Vejam-se lhe assiste razão.

4 — Dispõe o art.º 26.º do CIVA, na redacção então vigente que “sem prejuízo do disposto no regime especial dos pequenos contribuintes do IVA, os sujeitos passivos são obrigados a entregar na Direcção de Serviços de Cobrança do IVA, simultaneamente com as declarações a que se refere o artigo 40.º, o montante do imposto exigível, apurado nos termos dos artigos 19.º a 25.º e 71.º, através de um dos meios de pagamento previstos no Decreto-Lei n.º 275-A/93, de 9 de Agosto” (n.º 1).

Por outro lado, “quando a declaração periódica prevista no artigo 40.º, a apresentar nos termos do n.º 1, não for acompanhada

de meio de pagamento de valor correspondente ao imposto exigível apurado pelo sujeito passivo nessa declaração, será extraída pelos serviços centrais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos certidão de dívida, nos termos e para o efeito do disposto e no artigo 110º do Código de Processo Tributário” (nº 2).

Segundo o exposto e de harmonia com o preceituado nos arts 2º, 4º, nº 1 e 28º, nº 1 do CIVA, resulta que a liquidação do IVA é, por via de regra, da responsabilidade do seu sujeito passivo, o qual está, assim, obrigado a enviar periodicamente (mensal ou trimestralmente) aos Serviços do IVA uma declaração descritiva das operações comerciais realizadas no referido período, com a indicação do imposto devido e do crédito existente e dos elementos que tenham servido de base ao respectivo cálculo, a qual deve ser acompanhada do montante do respectivo imposto.

Tal significa que o regime de liquidação e pagamento do IVA é accionado pelo respectivo sujeito passivo com base nos seus próprios elementos, sem que daqui resulte, porém, que a Administração Fiscal fique coartada pela declaração apresentada pelo sujeito passivo, podendo rectificá-la e liquidar adicionalmente a diferença relativa ao imposto devido, sempre que, fundadamente, considere que nela figura uma dedução superior ou um imposto inferior ao devido (cfr. artº 82º, nº 1 do CIVA).

A este propósito e porque esclarecedor, importa referir aqui o que nos diz o Exmº Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT, anotado, 3ª ed., pág. 653, que se transcreve: “Também relativamente ao IVA, a regra é a cobrança do imposto ser feita na sequência de autoliquidação, nos termos dos arts. 26.º e 40.º do CIVA, sendo o pagamento feito à Direcção de Serviços de Cobrança do Imposto sobre o Valor Acrescentado ...”.

E no sentido de que deve considerar-se, também, “autoliquidação” o apuramento do IVA feito nos termos dos arts 26º e 40º do CIVA, se haviam já pronunciado Alfredo de Sousa e José Paixão, in CPT, anotado, 4ª ed., pág. 348.

Segue-se do exposto que, tendo a declaração periódica de IVA efectuada pela impugnante e desacompanhada do respectivo meio de pagamento, o valor de liquidação, não tinham os Serviços de Cobrança do IVA de proceder a liquidação prévia do referido imposto e à consequente notificação do imposto a pagar, acrescido dos eventuais juros compensatórios, tanto mais que, *in casu*, não se verifica a situação a que alude o prérito artº 82º do CIVA.

De resto e como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer, sufragando-se na sentença recorrida, “a tese da Recorrente - segundo a qual a declaração referida no artº 28º, nº 1, al. c) do CIVA desacompanhada do meio de pagamento do imposto devido é simples autodenúncia - não tem qualquer apoio na lei”.

Sendo assim, bem andou o Mmº Juiz “a quo” ao julgar improcedente a impugnação judicial.

5 — Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e confirmar-se a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 7 de Maio de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 7 de Maio de 2003.

Assunto:

Execução de julgados. Juros.

Doutrina que dimana da decisão:

Anulada em impugnação a liquidação efectuada, pode o contribuinte pedir a devolução do montante pago acrescido de juros indemnizatórios contados até ao fim do prazo de pagamento voluntário do decidido na sentença e de juros de mora, após pedido, a partir dessa data.

Recurso n.º 337/03, Recorrente: Ana Leite e Herdeiros; Recorrida: Fazenda Pública; Relator Exmº. Consº. Dr. Vítor Meira.

Ana Leite e Herdeiros requereu no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto execução da sentença proferida por aquele Tribunal que, na procedência da impugnação, anulou as liquidações adicionais de IVA relativo a 1989 e 1990, determinando a restituição das quantias pagas a esse título, pedindo que se declarasse a inexistência de causa legítima de inexecução e se ordenasse o prosseguimento da execução.

Tendo sido restituída à requerente no decurso do processo a quantia anulada veio ela então pedir ao Tribunal que lhe reconhecesse o direito ao pagamento de juros como forma de reconstituição da situação da impugnante ao momento da prática do acto anulado.

Pelo Mº Juiz foi julgada extinta por inutilidade superveniente da lide a instância executiva por não terem sido pedidos os juros agora peticionados.

Pelo Exmº Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso nos termos da jurisprudência maioritária da Secção tirada nos acórdãos que cita.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1. Por sentença, transitada em julgado, e proferida nos autos de impugnação judicial que correram termos neste Juízo e Secção sob o n.º 255/94, determinou-se a anulação das liquidações efectuadas à impugnante em sede de IVA relativo a 1989 e 1990, devendo ser-lhe restituídas as quantias pagas a esse título.

2. Nessa impugnação, formulara a impugnante o seguinte pedido: «(...) deve a presente liquidação ser anulada e em conformidade:

A) Reputada como correcta a declaração apresentada pela ora Impugnante, para os devidos e legais efeitos;

B) Ordenada a restituição imediata das quantias pagas em sede liquidação adicional de IVA referente aos anos de 1989 e 1990.».

3. Ficou provado na sentença que o IVA de 1989 importou em 225.009\$00 e, o de 1990, em 292.414\$00, quantias que a impugnante pagou em 4.2.993.

4. Esgotado o prazo de execução espontânea de tal sentença, a impugnante requereu, em 12.5.2000, execução de julgado, ao abrigo do art. 5º n.º1 do Dec.-Lei n.º 256-A/77, de 17.06.

5. Até à data da instauração da presente execução (22.9.2000), a Administração não se tinha ainda pronunciado sobre tal requerimento.

6. Em 25.5.2001, a Direcção Geral do Tesouro emitiu cheque à ordem da impugnante, no valor de 517.423\$00.

Assentes tais factos aprecieemos o recurso.

Como se vê do probatório os contribuintes impugnaram as liquidações adicionais de IVA referente aos anos de 1989 e 1990 pedindo que lhes fossem restituídas as quantias pagas. A impugnação foi julgada procedente por sentença da M.^a Juíza do Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto, determinando-se aí a restituição das quantias pagas. Considerando que a sentença transitada não havia ainda sido cumprida vieram os impugnantes requerer, em execução de sentença, que se declarasse a inexistência de causa legítima de inexecução e se ordenasse o prosseguimento da execução. Já no decurso desta execução de julgado vieram os requerentes dizer que lhes havia sido restituída a quantia que haviam pago e pedindo agora que fosse reconhecido o direito ao pagamento de juros e respectiva capitalização, como forma de reconstituição da sua situação ao momento da prática do acto anulado, bem como que se reconhecesse ser este imputável a erro dos serviços. Subsequentemente veio a M.^a Juíza a julgar extinta por inutilidade superveniente da lide a instância executiva por se mostrar paga a quantia exequenda, indeferindo o articulado em que se pediam os mencionados juros por a sentença anulatória não ter condenado no pagamento de juros indemnizatórios e os exequentes não terem peticionado juros moratórios.

Prescrevia-se no artigo 24.^o do Código de Processo Tributário que haveria direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determinasse haver erro imputável aos serviços. E este mesmo regime constava de vários códigos como o CIVA, o CIRS ou o CIRC. A Lei Geral Tributária veio alterar a situação. O seu artigo 100.^o prescreve que: "a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão". E o artigo 43.^o n.^o1 da mesma lei prescreve serem "devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Quer isto dizer que deixou de ser necessário o convencimento do erro imputável aos serviços, resultando o pagamento de tais juros da procedência anulatória, se fosse caso disso. No âmbito do Código de Processo Tributário entendia-se que, sendo necessário tal convencimento, o contribuinte só poderia pedir o pagamento de juros indemnizatórios na impugnação pelo que não seriam os mesmos devidos se tal não fosse determinado na sentença. Face à alteração resultante do texto da Lei Geral Tributária tem este Supremo Tribunal Administrativo vindo a decidir que os juros indemnizatórios poderão ainda ser pedidos na execução de julgado.

Por seu turno o artigo 102.^o da mesma Lei Geral Tributária considera que a execução das sentenças dos tribunais tributários e aduaneiros segue o regime previsto para a execução das sentenças dos tribunais administrativos, permitindo ao contribuinte que, em caso de a sentença implicar a restituição do tributo, pedir juros de mora a partir do termo do prazo da sua execução espontânea.

Mas a questão que se coloca nos presentes autos é diferente. Aqui, os contribuintes não pediram os juros na impugnação nem o fizeram na petição de execução de julgado. Só após o pagamento pela Administração Fiscal do montante que haviam pedido na impugnação e na execução de julgado vieram solicitar o pagamento de juros. Será que poderiam ainda fazê-lo? Citando o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo n.^o 26669 de 20 de Fevereiro de 2002 que os recorrentes exuberantemente transcrevem, aí se escrevia:

"Mas se só são devidos os juros moratórios quando estes tenham sido pedidos, de acordo com este preceito, não pode deixar de ser assim também para o caso dos juros indemnizatórios".

Na verdade a recorrente veio pedir em 11 de Junho de 2001 o pagamento de juros, às taxas que indica, sem especificar se são juros indemnizatórios ou moratórios, pedindo ainda que lhe seja permitido proceder à capitalização dos juros correspondentes ao período de um ano. Ora o artigo 9.^o n.^o1 do DL 256-A/77 prescreve que, nos casos em que se decida inexistir causa legítima de inexecução, deverá ouvir-se a Administração e o interessado sobre os actos e operações em que a execução deverá consistir e o prazo necessário para a sua prática. Ora no caso vertente tal audição não havia ainda tido lugar pelo que se não poderia considerar intempestivo o pedido de juros como forma de se proceder à reconstituição da situação.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido, determinando-se o prosseguimento dos autos nos termos do artigo 7.^o e segs. do DL 256-A/77 de 17 de Junho.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Maio de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 7 de Maio de 2003.

Recurso n.^o 1668/02. Recorrente: Ernesto Joaquim Pinto Tomás da Cruz Lareth; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.^o Cons.^o Dr.^a Lúcio Barbosa (por vencimento).

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Ernesto Joaquim Pinto Tomás da Cruz Lareth, identificado nos autos, opôs-se, junto do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Vila Real, a uma execução fiscal que contra si reverteu, na qualidade de sócio-gerente da executada MST - Actividades Turísticas e Hoteleiras, Ld., por dívidas de IRC, IRS e IVA.

No decurso do processo de oposição, a execução fiscal foi declarada extinta por pagamento efectuado pelo próprio oponente.

Face a tal informação, o Mm. Juiz daquele Tribunal proferiu despacho, declarando extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide.

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

1. Ao pagar a quantia exequenda, mas não os juros moratórios e o acrescido, a execução deve prosseguir os seus termos normais, pelo que não se extingue.

2. Não se extinguindo, por esta razão, a execução cujo devir processual se mantém contra a responsável originária e contra os demais responsáveis subsidiários, mantém-se válida a instância de oposição.

3. Ao dispor "o responsável subsidiário fica isento de juros de mora e de custas se, citado para cumprir a dívida tributária principal, efectuar o respectivo pagamento no prazo de oposição", o n. 5 do artigo 23º da CGT estabelece um benefício traduzido na isenção, a favor do responsável subsidiário, contra o qual tenha revertido a execução fiscal, de juros de mora e de custas quando, citado para pagar a dívida tributária principal, a pague no prazo previsto para a oposição à execução fiscal.

4. Sob a aparência de uma norma ampliativa da esfera de direitos, mormente do direito de propriedade, desses sujeitos passivos fiscais, o que o n. 5 do artigo 23º da CGT estabelece, afinal de contas, é uma forte limitação ou restrição dessa mesma esfera de direitos.

5. Uma limitação ou restrição que, por força do n. 3 do artigo 160º do CPPT, deve ser interpretada no sentido de os revertidos não efectuarem o pagamento da dívida tributária principal no prazo de oposição ou decaírem na oposição deduzida, então suportarão, além das custas a que tenham dado causa, as que forem devidas pelos originários devedores.

6. Um entendimento que tem por suporte o princípio de interpretação das leis em conformidade com os direitos fundamentais devendo as leis ser interpretadas criticamente em função do sentido próprio das normas constitucionais que contemplam esses direitos e, no caso de subsistirem dúvidas na situação concreta quanto ao sentido das quanto ao sentido das mesmas, optar pela solução que se apresente menos restritiva, limitativa ou onerosa dos direitos.

7. O que significa que, se tais preceitos legais não existissem, não haveria essa limitação ou restrição ao direito de uma pessoa não suportar senão os encargos a que der causa.

8. Assim o exige, no respeitante à taxa de justiça, a sua natureza de tributo bilateral, a impor que a mesma seja suportada apenas por quem lhe tenha dado causa ou origem, na proporção ou medida dessa mesma causa ou origem. E assim o exige, no concernente aos (demais) encargos, a natureza destes, que se destinam basicamente a assegurar o reembolso ou o pagamento de despesas originadas por diligências processuais.

9. O n. 5 do artigo 24º da CGT, interpretado em harmonização com o n. 3 do artigo 160º do CPPT, limita-se a estabelecer um benefício, urna isenção de custas para os revertidos do processo de execução fiscal ocorrido até à reversão desta mesma execução contra os responsáveis subsidiários.

10. Por essa razão o pagamento da dívida exequenda, como requisito de que depende a concessão de isenção de custas relativas a um processo até então alheio, não pode ser tratado ou visto da mesma maneira para os revertidos que nada tenham a dizer contra a execução ou contra a reversão e para os revertidos que tenham algo a dizer ou a opor contra a execução ou contra a reversão.

11. Se o revertido pagou a dívida exequenda, e simultaneamente se opôs à execução, não pretendeu pagar a dívida exequenda, mas tão-só preencher o requisito para poder beneficiar da isenção de custas do anteriormente decorrido processo de execução fiscal. O que não é infirmado pelo disposto nos preceitos contidos nos artigos 176º, 1, a), 264º, 1, e 269º do CPPT.

12. Em ampliação das conclusões supra descritas em 1. e 2. refira-se que a extinção da execução apenas se verifica no caso de ter lugar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, como prescrevem os artigos 176º, 1, a) e 264º, 1, do CPPT, o que no presente caso não ocorreu, urna vez que o oponente apenas pagou a dívida exequenda e não também o acrescido.

13. A insistir-se na interpretação sufragada pela sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Vila Real, isto é que, ao pagar a dívida exequenda, o revertido oponente não podia, por força da própria lei, senão pretender a extinção da execução fiscal e, por conseguinte, a extinção da oposição, é de concluir que se está perante uma interpretação inconstitucional.

14. É inconstitucional porque uma tal interpretação viola o direito de acesso aos tribunais, o direito a uma tutela jurisdicional efectiva e o direito a um tratamento conforme ao princípio da igualdade, consagrados, respectivamente, nos artigos 20º, 268º, 4, e 13º, da Constituição.

15. Viola o direito de acesso aos tribunais porque, ao interpretar os direitos dos revertido, de requerer a isenção de custas e de poder opor-se à execução, em termos de uma alternativa, o resultado a que conduz, em situações como a dos autos, é a de total impossibilidade de o revertido sindicarem em juízo a legalidade da reversão e a correção jurídica da execução contra ele revertida.

16. A interpretação em análise violaria o direito a igual tratamento dos sujeitos passivos fiscais decorrente do princípio constitucional da igualdade.

17. A um tempo porque trata diversamente situações iguais, isto é que merecem tratamento uniforme.

18. A outro viola o princípio da igualdade se for confrontado o tratamento que é dado aos revertidos e aos demais sujeitos passivos fiscais, aos quais são asseguradas todas as garantias de defesa, através designadamente da impugnação judicial.

19. Os preceitos em análise, mormente o n. 5 do artigo 23º da CGT ficariam, acima de qualquer mácula de inconstitucionalidade se fossem objecto de uma interpretação nos termos propostos nas alegações e que aqui se reproduz, por razões de brevidade.

20. A sentença recorrida violou os artigos 23º, 5 e 6, da LGT 176º, 1, a) e 264º, 1, do CPPT.

21. E com a interpretação e resultado alcançado violou os direitos constitucionais de acesso aos tribunais, a uma tutela jurisdicional efectiva e a um tratamento conforme ao princípio da igualdade, consagrados, respectivamente, nos artigos 20º, 268º, 4, e 13º da Constituição, pelo que igualmente violou estes preceitos constitucionais.

22. Pelo que, quer por violação do direito ordinário, quer por inconstitucionalidade, a sentença recorrida não poderá manter-se na ordem jurídica.

Não houve contra-alegações.

O MP teve vista nos autos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. O objecto do presente recurso tem como escopo determinar se, paga a quantia exequenda pelo revertido, lhe é lícito deduzir oposição.

O Mm. Juiz entende que não, pois julgou extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide (artigo 287º, e) do CPC), uma vez que, tendo sido paga, pelo oponente, a quantia exequenda, extinguiu-se a execução e, necessariamente, a oposição, dado o carácter instrumental desta em relação àquela de que depende: "a sua finalidade não é apurar direitos ou responsabilidades mas extinguir a execução quanto ao oponente. E se a extinção já ocorreu por motivos alheios à oposição tal desiderato torna-se impossível".

É contra o assim decidido que se insurge o recorrente, alegando, em síntese, e, por um lado, que, não tendo pago os juros de mora e o acrescido, a execução deve prosseguir os seus termos normais, dado que não se extingue (cfr. artigos 176º e 264º do CPPT) e, por outro lado, o entendimento sufragado naquele despacho viola os princípios de acesso aos tribunais, de uma tutela jurisdicional efectiva e da igualdade, constitucionalmente consagrados nos artigos 2.º, 268º, 4, e 13º da CRP.

Quid juris?

Adiantando razões, diremos desde logo que o recorrente não tem razão.

Na verdade, a oposição tem como escopo extinguir a execução.

Na medida em que obtenha ganho de causa, o oponente faz extinguir a execução.

A extinção da execução é o escopo normal da oposição.

Ora, se a execução se extingue, não há mais lugar para a oposição à execução.

Nem vale a pena dizer que a execução se mantém para cobrança dos juros de mora e custas.

Na verdade, a execução, para o executado-revertido extinguiu-se. E tendo-se extinguido a execução não há mais a possibilidade de o oponente se opor a uma execução que, para si, "morreu".

Nem se traga à colação o n.º 3 do artigo 9º da CGT.

Sendo embora possível englobar a figura jurídica da oposição à execução num dos termos aí referidos ("reclamação, impugnação ou recurso"), a *ratio* da lei não comporta essa interpretação.

Na verdade, como defendem Leite de Campos e outros, in "Lei Geral Tributária", Comentada e Anotada, em comentário àquele artigo, "o número 3 do artigo 9º visa pôr ponto final a certa jurisprudência que entendia que um contribuinte que pagasse o imposto, eventualmente devido, nos quadros de leis que concedem benefícios fiscais (vulgo "amnistias fiscais"), renunciava implicitamente ao direito de reclamar ou impugnar esse pagamento".

Nem vale dizer que o revertido fica em situação diversa e mais gravosa do que qualquer outro sujeito passivo.

Na verdade, o revertido ocupa o mesmo lugar do originário executado, ficando na mesma situação deste.

Nem com mais direitos, nem com menos direitos.

E assim, como o executado, pode opor-se à execução.

Se a sua pretensão obtiver vencimento, a execução extingue-se.

Tal como acontece com o executado, aliás.

Se perder, paga juros e todo o mais que crescer.

Como o executado, também.

Se o executado originário pagar, a execução extingue-se. E, tendo anteriormente deduzido oposição à execução, esta vai também inexoravelmente extinguir-se, por ser impossível prosseguir na lide.

Se o revertido pagar, também a execução se extingue. E extinguir-se-á a oposição, em termos absolutamente iguais.

Não há pois qualquer violação do princípio constitucional da igualdade.

Revertido e executado estão na mesma posição. A lei trata-os da mesma forma. E a interpretação ora dada vai nesse sentido, e conforma-se ao respectivo comando constitucional.

Nem vale dizer que se coarcta o direito do revertido de acesso aos tribunais.

Já vimos que ele, à semelhança do executado originário, pode fazer valer os seus direitos.

Opondo-se nos termos descritos.

Impugnando a liquidação, se entender que o acto tributário padece de ilegalidade(s).

É que, diferentemente do que diz o recorrente, logo que citado para a execução, na qualidade de revertido (suposto que antes não teve conhecimento, através dos mecanismos legais apropriados, do acto de liquidação), pode ele validamente impugnar a liquidação. Mesmo que pague a dívida tributária, caso em que, a proceder a impugnação, será emitido o título de anulação que lhe restituirá o que tiver pago.

Daí poder dizer-se igualmente que o revertido tem direito a uma tutela jurisdicional efectiva.

Podemos pois concluir que não resultam violados os preceitos legais e constitucionais invocados.

E o facto do executado-revertido — enquanto responsável subsidiário — poder (num primeiro momento) pagar apenas a dívida (ficando isento de juros de mora e de custas — artigo 23º, 5, da CGT) destina-se a colocá-lo na mesma posição do originário executado, que teve um tempo em que pôde pagar a dívida tributária (sem o pagamento de juros e custas).

A pretensão do recorrente não pode pois proceder.

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

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

Lisboa, 7 de Maio de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator por vencimento) — *Alfredo Madeira — Pimenta do Vale*. (vencido, conforme declaração de voto que se anexa).

Declaração de voto

1 - O objecto do presente recurso consiste em saber se, paga a quantia exequenda pelo revertido oponente, lhe é lícito deduzir oposição.

De harmonia com o disposto nos artigos 176º, nº 1, al. a), 264º, nº 1 e 269º, todos do CPPT, a execução fiscal extingue-se com o pagamento da dívida exequenda e acrescido, extinção essa a declarar pelo órgão da execução fiscal onde correr o processo.

O nº 1 do artigo 22º da LGT refere que «a responsabilidade tributária abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária, os juros e *demais encargos legais*», pelo que esta responsabilidade abrange, em princípio, tudo que o devedor originário deveria pagar.

Por sua vez, dispõe o artigo 23º, nº 5 da LGT que "o responsável subsidiário fica isento de juros de mora e de custas se, citado para cumprir a dívida tributária principal, efectuar o respectivo pagamento no prazo de oposição".

Este preceito legal consagra, assim, um benefício de isenção do pagamento de juros de mora e de custas concedido ao revertido que paga voluntariamente a dívida exequenda.

Ora, estabelece o artigo 9º, nº 3 da LGT que "o pagamento do imposto nos termos da lei que atribua benefícios ou vantagens no conjunto de certos encargos ou condições não preclude o direito de reclamação, impugnação ou recurso, não obstante a possibilidade de renúncia expressa, nos termos da lei".

Daqui resulta claro que o contribuinte que receba certos benefícios ou que pague o imposto em condições mais favoráveis do que aquelas previstas na lei geral, poderá continuar a poder exercer todos os direitos previstos na lei contra o acto que determina esse pagamento, lançando mão do direito de reclamação, impugnação ou recurso.

A utilização destas expressões genéricas «reclamação, impugnação ou recurso» e não de referências a meios processuais específicos previstos na lei (como «reclamação graciosa» ou «impugnação judicial» ou «recurso hierárquico») leva a concluir que se pretendeu aludir à generalidade das formas de impugnação administrativa e judicial de actos em matéria tributária previstas na lei.

Ora, entre essas formas processuais para impugnar actos tributários, inclui-se o processo de oposição à execução fiscal, como se conclui, desde logo, do teor expresso da alínea g) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 286.º do CPT, hoje alínea h) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 204º do CPPT -aqui aplicável -, que prevêem como fundamento de oposição a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda e a aplicação das «disposições relativas à impugnação», no âmbito do processo de oposição.

Assim, deve ser adoptada uma interpretação ampla das referidas expressões «reclamação, impugnação ou recurso», permitindo nela incluir todas as formas de reacção contra o acto tributário, nomeadamente a oposição à execução fiscal.

A ser o processo de oposição à execução fiscal um dos processos a que alude o n.º 3 do artigo 9.º da L.G.T., o pagamento a que nele se alude não impedirá a utilização da oposição em todos os casos em que a lei admite a utilização do processo de oposição à execução fiscal para impugnação de actos, que não se limitam às referidas alínea g) do n.º 1 do artigo 286º e alínea h) do n.º 1 do artigo 204º, pois, pelo menos nas situações das alíneas a) e b) dos mesmos números, o objecto da impugnação é um acto em matéria tributária.

Com efeito, o meio processual adequado para o oponente/revertido impugnar o despacho de reversão com o fundamento de não ser o responsável pelo pagamento da dívida é este processo de oposição à execução fiscal, nos termos do disposto no artigo 204º, nº 1, al. b) do CPPT, como vem sendo entendimento pacífico desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

Assim sendo e no caso dos autos, tendo o oponente pago a quantia exequenda não podia ficar, por isso, coarctado no seu direito de, através do processo de oposição à execução fiscal, discutir a sua não responsabilidade pelo pagamento, já que tal comportamento encontra assento legal no pré-dito artigo 9º, nº 3 e não resulta dos autos que a ele tivesse renunciado expressamente.

Por outro lado, a tudo isto acresce que, não tendo o recorrente pago o acrescido, também não se extinguiria a execução (cfr. artigo 264º, nº 1 do CPPT).

2 - Nestes termos e com este fundamento, concederia provimento ao recurso.

Pimenta do Vale.

Acórdão de 7 de Maio de 2003.

Assunto:

Nulidade processual. Sanação de nulidades. Nulidade de acórdão. Falta de fundamentação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Decorre do preceituado nos n.ºs 4 e 5 do art. 284.º e do n.º 1 do art. 286.º do C.P.P.T. que, num recurso jurisdicional com fundamento em oposição de julgados regulado por aquele Código, findo o prazo para as partes apresentarem alegações sobre a questão preliminar da existência de oposição, deve o processo ser conclusivo ao relator, a fim de ordenar os ulteriores termos do processo, não podendo este subir ao Supremo Tribunal Administrativo sem que seja proferido um despacho pelo relator ordenando a subida.*
- 2 — *Se num recurso desse tipo, regulado pelo C.P.P.T., na sequência do despacho de admissão do recurso proferido pelo relator e findos os prazos para alegações, não foi aberta conclusão ao relator para ordenar os ulteriores termos do processo e este foi enviado ao Pleno sem que fosse proferido despacho ordenando a subida, aquele envio consubstancia uma irregularidade processual.*
- 3 — *Se, posteriormente, o Pleno decidiu devolver o processo ao tribunal recorrido a fim de ser neste apreciado se existia ou não oposição e, na sequência da devolução, foi aberta conclusão ao relator, a irregularidade referida e os actos praticados no Pleno na sequência da subida não têm qualquer influência na decisão da causa, uma vez que o processo, na sequência da sua devolução ao tribunal recorrido e abertura de conclusão ao respectivo relator, veio a ficar na situação processual em que deveria ter ficado se tivesse sido praticado o acto devido em vez do referido envio do processo ao Pleno.*
- 4 — *Só as irregularidades que podem ter influência na decisão da causa constituem nulidades processuais (art. 201.º, n.º 1, do C.P.C.).*
- 5 — *Por outro lado, existe um princípio processual de que não devem ser declaradas nulidades processuais que devam considerar-se sanadas (princípio este que aflora nos arts. 202.º, 204.º, n.º 1, e 206.º, n.º 1, do C.P.C.).*

- 6 — *A sanção de nulidades pode derivar da prática dos actos que seriam necessários para o processo ficar na situação em que teria ficado se não tivessem sido praticados actos irregulares.*
- 7 — *Concluindo-se que era irregular toda a tramitação subsequente ao envio do processo ao Pleno até à abertura de conclusão ao Relator na Secção, as eventuais irregularidades processuais ocorridas entre estes dois momentos, nomeadamente a falta da notificação de decisão proferida pelo relator no Pleno ordenado a devolução do processo à Secção e a falta dos actos que pudessem ter sido praticados na sequência da notificação, não têm qualquer relevância processual, pois todos os actos que foram e que pudessem vir a ser praticados entre esses momentos estavam à partida afectados pela irregularidade inicial que os tornou possíveis.*

Recurso n.º 26769. Recorrente: SECTALARME (Portugal) Comp^a de Segurança, SA. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex^{mo} Cons^o Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — Por acórdão desta Secção de 20-2-2002, foi negado provimento ao recurso jurisdicional que a Recorrente SECTALARME (PORTUGAL) COMPANHIA DE SEGURANÇA, S.A., interpôs do despacho do Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Setúbal que julgou deserto o recurso jurisdicional que aquela empresa interpusera para este Supremo Tribunal Administrativo, com o fundamento de as alegações não terem sido apresentadas na 1.^a instância, no prazo de 15 dias, a contar da notificação do despacho de admissão, nos termos do art. 282.º, n.ºs 3 e 4, do C.P.P.T..

Inconformada, a Recorrente interpôs recurso do acórdão referido para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário, com fundamento em oposição entre o acórdão recorrido e vários acórdãos da mesma Secção, tendo vindo a optar, na sequência de despacho do Relator, pelo acórdão de 13-1-99, proferido no recurso n.º 23079, como fundamento do recurso.

Admitido o recurso, subiram ao autos ao Pleno da Secção do Contencioso Tributário, onde, na sequência de douta promoção do Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, foi ordenada pelo Excelentíssimo Relator a remessa do processo a esta Secção para apreciação da questão da existência de oposição entre o acórdão recorrido e o invocado como fundamento, decisão esta que se baseou na revogação do regime dos arts. 763.º e seguintes do C.P.C. pelos arts. 284.º, n.º 5, e 286.º do C.P.P.T..

Antes desta decisão não foram previamente ouvidas as partes sobre nem foram elas notificadas da mesma.

Devolvido o processo a esta Secção foi proferido acórdão em 19-2-2003, em que, depois de se afirmar a competência da mesma para a apreciação da questão preliminar do seguimento do recurso, à face do n.º 5 do art. 284.º, se julgou findo o recurso.

Notificadas as partes desta decisão, vem a Recorrente — arguir nulidade do processo, por não lhe ter sido notificada a decisão do Excelentíssimo Relator no Pleno da Secção; — arguir nulidade daquele acórdão da Secção de 19-2-2003, por falta de fundamentação; — pedir a aclaração deste mesmo acórdão; — interpor recurso do mesmo acórdão para o Tribunal Constitucional.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de proceder a arguição da nulidade processual por violação do princípio do contraditório, plasmado no art. 3.º, n.º 3, do C.P.C., por, em suma, o Reclamante ficar privado de possibilidade de reclamação daquele despacho do Excelentíssimo Relator para a conferência do Pleno, sendo certo que o colectivo do Pleno podia ter resolvido de forma diversa as questões da competência e da existência de oposição de julgados.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Como se vê pelo n.º 3 art. 284.º do C.P.P.T., na sequência do despacho de admissão, o recorrente deve apresentar, no prazo de oito dias, uma alegação sobre a questão preliminar.

Caso essa alegação não seja apresentada o recurso deve ser considerado deserto por despacho do relator; no caso contrário, o recorrido pode responder, contando-se o prazo para a resposta do termo do prazo para alegação do recorrente (n.º 4 do mesmo art. 284.º).

No art. 286.º, n.º 1, do mesmo Código estabelece-se que, seguidamente, o processo subirá ao tribunal superior, mediante simples despacho do relator, no caso de recurso com fundamento em oposição de julgados.

No caso em apreço, constata-se que, depois de ter sido proferido despacho de admissão do recurso pelo Relator, não voltou a ser-lhe aberta conclusão, tendo a Secretaria, por sua própria iniciativa, enviado o processo ao Pleno da Secção.

Como é óbvio, essa omissão configurava uma irregularidade processual, pois, conforme a perspectiva, tinha ocorrido a prática de um acto não permitido (envio do processo ao Tribunal superior por iniciativa da Secretaria) ou omissão de um acto que deveria ter sido praticado (falta de despacho do relator que ordenasse a subida do processo ao Pleno).

Esta irregularidade era susceptível de afectar todos os actos processuais que dela dependeram absolutamente, que são os que, se ela não tivesse sido praticada, também não seriam praticados, isto é, os praticados durante a pendência do processo no Pleno da Secção do Contencioso Tributário, que só puderam ser praticados por aquela irregularidade ter sido praticada. (1).

Assim, voltando o processo à Secção e aberta conclusão ao Relator nesta, a questão que se poderia suscitar seria a de anular todos os actos processuais que haviam sido praticados desde o envio do processo ao Pleno até à abertura da conclusão ao Relator na Secção,

(1) A regra em matéria de nulidades processuais é que a de que «quando um acto tenha de ser anulado, anular-se-ão também os termos subsequentes que dele dependam absolutamente» (art. 201.º, n.º 2, do C.P.C. e 98.º, n.º 3, do C.P.P.T.).

que era o acto que, efectivamente, deveria ter sido praticado na sequência do decurso dos prazos para alegações das partes sobre a questão preliminar da existência ou não de oposição de julgados.

No entanto, era manifesto que não se estava perante uma situação em que tal anulação devesse ser decidida.

Na verdade, por força do disposto no n.º 1 do art. 201.º do C.P.C., «a prática de um acto que a lei não admita, bem como a omissão de um acto ou de uma formalidade que a lei prescreva, só produzem nulidade quando a lei o declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa».

No caso em apreço, como é evidente, a irregularidade da remessa ao processo ao Pleno sem prévio despacho do Relator na Secção não teve qualquer efeito na apreciação da questão preliminar da existência de oposição, pois, se tal envio não tivesse sido efectuado, entendendo relator que deveria submeter o processo à conferência, como entendeu, e entendendo a Secção que era ela e não o Pleno a formação competente para apreciar aquela questão (como se entendeu no acórdão reclamado), o que sucederia seria a prolação do acórdão que foi proferido.

Por outro lado, dos arts. 202.º, 204.º, n.º 2, e 206.º, n.º 1, do C.P.C. extrai-se a regra básica do nosso processo civil de que as nulidades ou irregularidades sanáveis só podem ser declaradas quando não devam considerar-se sanadas.

A sanção das nulidades pode operar-se pelo decurso do tempo, no caso de dependerem de arguição em prazo previstas na lei, ou pela prática de actos que coloquem o processo na situação em que se deveria encontrar se não fosse a irregularidade.

Ora, no caso em apreço, é evidente que a irregularidade da remessa do processo ao Pleno deveria considerar-se sanada, pois o processo acabou por ser devolvido à Secção e apresentando ao Relator precisamente para a prática do acto que deveria ter sido praticado se não tivesse sido efectuada a remessa. Naturalmente que, concluindo-se que em vez de o processo ter sido enviado ao Pleno deveria ter sido submetido à apreciação do Relator na Secção para decidir os trâmites ulteriores do recurso, não se poderia justificar a anulação de actos para concluir que, afinal, o processo deveria estar na Secção para o Relator ordenar esses trâmites. Essa anulação consubstanciaria a prática de um acto inútil, cuja prática é, por isso, proibida (art. 137.º, n.º 1, do C.P.C.).

Nesta situação, concluindo-se que era irregular toda a tramitação subsequente ao envio do processo ao Pleno até à abertura de conclusão ao Relator na Secção, as eventuais irregularidades processuais ocorridas entre estes dois momentos, nomeadamente a falta da notificação à Recorrente da decisão proferido pelo Excelentíssimo Relator no Pleno e a falta dos actos que pudessem ter sido praticados na sequência da notificação, não têm qualquer relevância processual, pois todos os actos que foram e que pudessem vir a ser praticados entre esses momentos estavam à partida afectados pela irregularidade inicial que os tornou possíveis. Aliás, a efectivação da notificação que a Reclamante diz ter sido indevidamente omitida, constituiria a prática de um novo acto irregular, porque inserido numa fase processual irregularmente iniciada e absolutamente dependente de um acto ir-

regular e, por isso, a sua omissão acompanhada da devolução imediata do processo à Secção constitui precisamente a actuação adequada à reposição da legalidade, que é o objectivo legislativo que se pretende atingir com o estabelecimento do regime legal das nulidades processuais. Assim, nesta perspectiva e neste contexto, aquela omissão de notificação era imposta por lei, ela era devida e não indevida, pelo que essa omissão nem sequer pode ser considerada como uma irregularidade processual.

De qualquer forma, pelo que se referiu, tendo o processo acabado por ser conclusivo ao Relator na Secção para o fim que deveria ter sido, sem que tenha sido praticado durante a tramitação irregular algum acto que possa influenciar a decisão que aquele Relator entendia tomar, tem de concluir-se que todas as irregularidades que possam ter ocorrido durante a fase processual iniciada com o acto irregular se deveriam considerar sanadas a partir da abertura desse conclusivo.

Consequentemente, não tem razão a Recorrente, ora Reclamante, ao arguir a nulidade processual que arguiu.

3 — Pretende a Reclamante que seja aclarado o acórdão reclamado por não ter conseguido entender as referências que nele se fazem aos arts. 245.º e 246.º.

Resulta do próprio contexto do acórdão reclamado há lapso material de escrita naquelas referências, pois se pretendia indicar os arts. 285.º e 286.º do C.P.P.T., como, aliás, correctamente compreendeu a Excelentíssima Representante da Fazenda Pública sem necessidade de qualquer esclarecimento (fls. 224).

Porém, como a Reclamante diz que, «*mesmo querendo evitar a presente reclamação*» e depois de examinar vários diplomas legais, não entendeu o acórdão reclamado e não se vislumbra indícios de que tal afirmação não corresponda à realidade, é de deferir o pedido de aclaração (e correcção na medida em que há lapso materiais na indicação dos números dos artigos).

Assim, esclarece-se e corrige-se o acórdão reclamado em termos de aquelas referências aos arts. 245.º e 246.º serem reportadas aos arts. 285.º e 286.º do C.P.P.T..

3 — A Reclamante imputa ao acórdão recorrido vício de falta de fundamentação, por entender que «*o Tribunal não demonstrou porque considera em falta um dos pressupostos para a existência de oposição de julgados, qual seja o de ausência de alteração profunda do regime legal vigente no momento em que ocorreram os factos que deram origem a cada um dos acórdãos em apreço*». (2)

A nulidade de sentença por falta de fundamentação está prevista na alínea b) do n.º 1 do art. 668.º do C.P.C., subsidiariamente aplicável (art. 1.º da L.P.T.A.), ocorre quando na sentença não se especificarem os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.

Este art. 668.º é aplicável a acórdãos, por força do disposto nos arts. 716.º, n.º 1, 749.º e 762.º, n.º 1, do C.P.C..

(2) Havendo pedido de aclaração, o prazo para arguição de nulidades de sentença só se inicia após da notificação sobre aquele pedido (art. 670.º, n.º 3, do C.P.C.).

Porém, não há qualquer obstáculo legal a que, se a arguição de nulidades for efectuada antecipadamente, seja desde logo apreciada.

Como vem entendendo uniformemente este Supremo Tribunal Administrativo, com apoio no próprio texto desta disposição, só se verifica tal nulidade quando ocorra falta absoluta de fundamentação. ⁽³⁾

Não é isso o que sucede com a o acórdão reclamado que contém quase uma página completa em que se indicam razões para se entender que o facto de nos acórdãos recorrido e fundamento «*terem sido adoptadas soluções diferentes quanto à possibilidade de apresentação de alegações no tribunal de recurso não implica a existência de oposição de julgados, à face dos referidos arts. 284.º, n.º 1, do C.P.P.T. e 30.º, alínea b), do E.T.A.F.*».

Assim, se hipoteticamente se estivesse perante uma situação de deficiência de fundamentação, ela nunca consubstanciaria a nulidade prevista na referida alínea b) do n.º 1 do art. 668.º, pois é manifesto que não se trata de um caso de ausência absoluta de fundamentação.

Por isso, também não tem razão a Reclamante ao arguir esta nulidade.

4 — A Reclamante pede ainda que seja revista a posição assumida no acórdão reclamado sobre a questão da constitucionalidade da atribuição de competência ao relator no tribunal recorrido para decidir o prosseguimento do recurso com fundamento em oposição de julgados.

Porém, tal revisão não é legalmente permitida, pois, quanto a esta matéria, não se está perante qualquer das situações previstas nos arts. 667.º a 669.º do C.P.C. e, por isso, proferida a decisão ficou esgotado o poder jurisdicional (n.ºs 1 e 2 do art. 666.º do mesmo Código).

5 — Quanto à interposição de recurso para o Tribunal Constitucional, sendo a admissão de recursos matéria da exclusiva competência do Relator [arts. 9.º, n.º 1, alíneas j) e l), e 111.º, n.º 1, alínea f), da L.P.T.A.], deverá ser aberta conclusão após o trânsito em julgado do presente acórdão.

Termos em que acordam em deferir parcialmente a reclamação, aclarando o acórdão reclamado nos termos indicados no ponto 2 do presente acórdão.

⁽³⁾ Neste sentido, entre muitos, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 9-3-1989, proferido no recurso n.º 26531, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-11-94, página 1965;
- de 7-12-1989, proferido no recurso n.º 22854, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30-12-94, página 7016;
- de 29-5-1991, proferido no recurso n.º 24722, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 15-9-95, página 3414;
- de 26-9-1991, proferido no recurso n.º 27802, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 29-9-95, página 5101;
- de 17-3-1994, proferido no recurso n.º 33329, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 20-12-96, página 2094;
- de 2-11-1994, proferido no recurso n.º 36039, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 18-4-97, página 7588;
- de 18-1-1996, proferido no recurso n.º 34945, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 31-8-98, página 303;
- de 23-5-1996, proferido no recurso n.º 39216, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 23-10-98, página 3957;
- de 27-5-1998, proferido no recurso n.º 37068, publicado em *Cadernos de Justiça Administrativa* n.º 20, página 18;
- de 21-3-2000, proferido no recurso n.º 41027;
- de 25-10-2000, proferido no recurso n.º 29760;
- de 14-11-2000, proferido no recurso n.º 46046;
- de 27-6-2001, proferido no recurso n.º 37410.

Custas pela Reclamante, por ter decaído na arguição das nulidades referidas, com taxa de justiça que se fixa em 95 euros.

— Lisboa, 7 de Maio de 2003. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de de 14 de Maio de 2003.

Assunto:

Taxa de realização de infra-estruturas urbanísticas.

Doutrina que dimana da decisão:

A taxa de realização de infra-estruturas urbanísticas não implica a imediata afectação financeira das receitas provenientes da sua cobrança à compensação de concretas despesas efectuadas podendo respeitar a despesas já efectuadas ou a efectuar, pela autarquia, directa ou indirectamente causadas pelas obras de urbanização não tendo aquela taxa que funcionar sincronicamente com estas despesas de urbanização.

Recurso n.º 30/03. Recorrente: Câmara Municipal de Penalva do Castelo. Recorrida: Maria Teresa de Jesus Lima A. P. L. Ferreira. Relator: Ex^{mo} Cons^o António Pimpão.

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

1. A Câmara Municipal de Penalva do Castelo recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso, manteve a sentença que havia julgado procedente a impugnação do acto tributário da liquidação da taxa de urbanização que identifica.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

a) Ao contrário do entendido pelo acórdão recorrido, o caso julgado constituído sobre o despacho judicial de fls. 47 dos autos não abrange a nulidade de todo o processo que corresponde à questão suscitada pela recorrente no recurso para a 2ª instância.

b) A questão processual de saber se existe um exercício regular do direito de acção que esteja expresso num articulado em que se exponham as razões de facto e de direito que suportam o direito cuja tutela se pede ao tribunal e se formule a um tribunal o pedido de concessão de uma concreta tutela é absolutamente distinta da de saber sob que espécie de processo é que esse exercício do direito de acção tem de correr em tribunal.

c) Ora foi esta e não aquela a questão relativa ao processo que aquele despacho de fls. 47 decidiu.

d) Deve assim ser revogado acórdão quanto à decisão que deu à questão prévia da nulidade de todo o processo e conhecer-se da mesma, julgando-a procedente com base nos fundamentos deduzidos nas alegações para o tribunal recorrido.

Sem conceder,

e) Ao contrário do entendido no acórdão recorrido, o art.º 43º do DL. n. 400/84, de 31/12 não é aplicável ao caso da taxa impugnada, em virtude da ultraactividade prevista nos n.ºs 2 e 3 do art.º 71º do DL. n.º 448/91, de 29/11 não abranger o regime das taxas, mas apenas a matéria que respeita às operações do loteamento ou das obras de urbanização,

f) como resulta dos seus próprios termos e do princípio da indisponibilidade dos tipos tributários por parte dos seus sujeitos.

g) Ao caso dos autos é aplicável o disposto no art.º 32º do DL. n. 448/91, de 29/11 por ser ele que estava em vigor à data da ocorrência dos factos tributários a concessão da autorização do loteamento, a qual, segundo o probatório, ocorreu em 1994.

h) Todavia, esse preceito nada dispôs em contrário do que antes estava previsto naquele art.º 43º do DL. n.º 400/84, concernentemente à matéria da taxa em causa, pois que ambos os preceitos se limitam a explicitar o sentido que decorre, respectivamente, das als. a) e b) do art.º 8º do DL. n.º 98/84, de 29/3 (DL. n.º 400/84) e als. a) e b) do art.º 11º da Lei n.º 1/87, de 6/1 (DL. n.º 448/91), de conteúdo normativo igual (cfr. Aníbal de Almeida, op. cit.),

i) pelo que o regime jurídico do tipo de taxa que está em causa é sempre o que decorre do art.º 11º al. a) da Lei n.º 1/87 e do art.º 10º-A n.º 2 do Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças Municipais do Município de Penalva do Castelo.

j) Quer os termos verbais, quer o elemento histórico do preceito do art.º 32º do DL. n.º 448/91 vão exactamente no sentido do legislador não ter pretendido alterar em tal preceito o regime da taxa.

k) De resto, nem o legislador de tal preceito estava munido da autorização que lhe permitisse e cuja existência era absolutamente necessária em virtude da matéria estar abrangida pela reserva relativa de lei da Assembleia da República prevista, então, na al. r) do n.º 1 do art.º 168º da CRP, por respeitante às Finanças Locais.

l) O acórdão recorrido incorreu numa notória confusão quanto ao objecto da contraprestação pública pela qual está a ser exigida a taxa por infra-estruturas urbanísticas aos ora recorridos.

m) A taxa que está aqui em causa não está a ser cobrada a título da realização das infra-estruturas urbanísticas que estão concretamente pressupostas na concreta realização da concreta operação de loteamento e que são demandadas pela licença de loteamento e que ficaram segundo os termos do alvará, a que alude o probatório (n.º 3º na redacção do acórdão), ficaram a cargo dos loteadores, para garantia de cuja realização estes prestaram até caução (n.º 5º do probatório) e cuja responsabilidade cabe sempre ao loteador enquanto custos conaturais “à fabricação” do produto lote de terreno para construção através de uma série de operações materiais, como essas infra-estruturas e a divisão material do terreno, e operações jurídicas;

n) A taxa que está aqui em causa e que a sentença de 1ª instância anulou e o acórdão recorrido confirmou foi exigida aos recorridos com base no art.º 10º-A n.º 2 do citado Regulamento Municipal de Penalva do Castelo e no art.º 11º al. a) da Lei n.º 1/87.

m) O que o tipo tributário que está aqui em causa demanda enquanto taxa é que ao pagamento da taxa pelo loteador haja da parte do município uma contraprestação que seja traduzida em uma utilidade ou utilidades que sejam propiciadas por infra-estruturas urbanísticas actuais ou futuras de que o loteador se aproveite ou possa

aproveitar no futuro, embora tal possa acontecer sem um carácter exclusivo, com uma adequada e razoável certeza que possa ser tida em conta pelo homem médio, consubstanciadas nos mais diversos bens satisfazentes das necessidades da vida urbana-estradas para chegar ao loteamento, sistemas de esgotos a partir do loteamento, sistemas de canalização de água até ao loteamento, escolas, jardins, etc. etc. ou até nas utilidades da reparação, manutenção ou ampliação futuras das infra-estruturas construídas pelo loteador no loteamento, manutenção essa mais do constituindo uma evidente necessidade de acontecimento futuro certo sob o ponto de vista da normalidade.

n) Ora é este o tipo tributário que é definido pelos art.ºs 11º al. a) da Lei n.º 1/87 e art.º 10º A n.º 2 do Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças Municipais do Município de Penalva do Castelo e por isso ele tem a natureza de uma taxa por estar traduzido numa equivalência de prestações sinalagmáticas e não de um imposto que supõe uma unilateralidade causal da prestação e consequentemente ele não está sujeito ao princípio de legalidade tributária dos art.ºs 103º n.º 2, 165º n.º 1 al. i) e 168º n.º 1 al. i) da CRP.

o) Por outro lado, essas infra-estruturas urbanísticas existem e não foram sequer postas em causa pelo acórdão recorrido nem tão-pouco pelos ora recorridos.

q) A afirmação constante do acórdão no sentido de que “no caso dos autos não há da parte da CM de Penalva do Castelo a realização das infra-estruturas donde faz derivar a taxa em cobrança” refere-se apenas à realização das infra-estruturas próprias concretas da operação de loteamento levada a cabo pelos recorridos no terreno loteado, tal como resulta do probatório do acórdão (n.º 5º).

r) A existência de utilidades integrantes da prestação pelo município de Penalva do Castelo resultantes de infra-estruturas urbanísticas enquadradas no tipo da taxa, tal como esta ficou acima definida na al. m) tem-se por manifesta quer em face das próprias infra-estruturas urbanísticas do próprio loteamento construídas pelo loteador na dimensão da sua reparação, manutenção e eventual aumento futuros, quer das infra-estruturas que estão em conexão territorial e funcional com aquelas, incumbindo aos impugnantes, como demonstração da ilegalidade da taxa por erro nos pressupostos de facto, a alegação da inexistência de tais utilidades pela inexistência deste tipo de infra-estruturas urbanísticas cuja existência foi pressuposta pelo acto tributário impugnado, o que nem sequer fizeram, dada a confusão em que entraram, quanto às utilidades e natureza das infra-estruturas a que dizia respeito a taxa, acima demonstrada.

s) Se entendida a afirmação do acórdão referida na al. q) supra enquanto referindo-se a este tipo de infra-estruturas, então sempre esse juízo de facto deverá ser desconsiderado juridicamente por contraditório com os próprios factos que dá por assentes, porquanto sempre será possível afirmar a existência das utilidades decorrentes das infra-estruturas construídas pelo loteador na sua dimensão futura da sua manutenção, reparação e ampliação.

Os recorridos apresentaram alegações nas quais formulam as seguintes conclusões:

1ª - Os recorrentes devem ser absolvidos da instância, pois que o recurso agora apresentado pela recorrida CM de Penalva do Castelo vem de uma decisão proferida em 2º grau da jurisdição pela Secção do Contencioso Tributário do TCA, violando o disposto na al. a) do n.º 1 do artº 32º do E.T.A.F. e não se verifica a excepção do

disposto na al. b) do n.º 1 do artº 41º ou seja, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito;

2ª - As reclamações e impugnações contra a liquidação e cobrança de taxas, mais-valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal são deduzidas perante os órgãos executivos das autarquias locais, com recurso para o Tribunal Tributário de 1ª instância territorialmente competente;

3ª - As taxas pela realização de infra-estruturas urbanísticas constante do art. 10º A, nº 2, da tabela da taxa de urbanização e loteamento aprovada pela C.M. Penalva do Castelo é uma taxa gerada em relação fiscal;

4ª - Pelo que a reclamação, impugnação apresentada pelos ora impugnantes e o recurso da decisão que a indeferiu, deduzido perante o Tribunal Tributário de 1ª instância de Viseu, constituem um verdadeiro processo judicial e são o meio próprio e adequado para atacar a liquidação da taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas cobrada pela C.M. Penalva do Castelo, relativamente ao licenciamento do loteamento referido nos autos;

5ª - O que faz com que tudo o que foi processado judicialmente seja válido, devendo manter-se a instância;

6ª - O licenciamento do loteamento em causa nestes autos regula-se pelas disposições do D.L. nº 400/84, de 31 de Dezembro, porquanto o respectivo processo iniciou-se no período da sua vigência e os interessados não optaram pela aplicação do novo regime de loteamento instituído pelo D.L. nº 448/91, de 29 de Novembro, por força do estabelecido no seu art. 73º, nºs 2 e 3;

7ª - O art. 10º, nº 2, da tabela da taxa de urbanização aprovada pela C.M. Penalva do Castelo, em vigor na data da concessão do licenciamento de loteamento, estabelece o pagamento de uma taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas em loteamentos;

8ª - Do art. 43º do citado D.L. nº 400/84 resulta que o titular do direito de propriedade sobre terreno objecto de operação de loteamento fica obrigado:

a) a ceder, a título gratuito, à C.M. as parcelas de terreno a que aludem as als. a) a c) do art. 42º do mesmo diploma;

b) a proceder ao pagamento da taxa municipal pela realização de infra-estruturas urbanísticas ou a compensar o Município dos encargos decorrentes da operação de loteamento com um pagamento em numerário ou com a cedência de lotes constituídos ou de terreno fora do prédio a lotear;

c) a pagar a taxa pela concessão da licença de loteamento - art. 11º. al. b), da Lei nº 1/87, de 6 de Janeiro, cujo art. 29º revogou o D.L. nº 98/84, de 29 de Março, para que remete o citado art. 43º.

9ª - A taxa referida na conclusão anterior, mais não é que a taxa municipal referida pela realização de infra-estruturas mencionada na al. b) da conclusão precedente;

10ª - Os impugnantes fizeram as cedências referidas nas als. a) e b) anteriores e pagaram a taxa pela emissão do licenciamento a que se refere a al. c);

11ª - A C.M. Penalva do Castelo não alega ter realizado quaisquer infra-estruturas destinadas ao loteamento em causa, ainda que exteriores à área deste;

12ª - Dos autos também não resulta que o tivesse feito;

13ª - Pelo que a liquidação da taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas no montante de 6.181.300\$00, liquidada pela C.M. Penalva

do Castelo aqui recorrente, padece de ilegalidade por violação das regras de incidência;

14ª - O que faz com que a liquidação da taxa daquela importância tenha de ser anulada por padecer de ilegalidade por violação das regras de incidência;

O EMMP entende que o recurso merece provimento pois que: A questão prévia posta nas contra-alegações (3º grau de jurisdição) não procede dada a regra do artº 120º do ETAF, na redacção do DL 229/96, de 29-11 e o disposto na Portaria 398/97, de 18-6 e o facto de este processo ter sido instaurado em 7-12-1994.

O tribunal “a quo” fez boa interpretação da lei ao decidir que o despacho judicial de fls. 47 fez caso julgado formal, pelo que a questão da adequação processual (à qual também se poderia chamar o artº 32º 4 do DL 448/91, de 29-11) não pode ser discutida de novo.

O recurso merece provimento pela procedência das conclusões e) e seguintes, porque a taxa em causa é um tributo pago pelo uso actual ou futuro de infra-estruturas urbanísticas que pertencem ao município como bem se decidiu no Ac. de 12-4-2000, Rec. 22.189 para cuja fundamentação se remete.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

1ª A Câmara Municipal de Penalva do Castelo aprovou e publicou por edital após deliberação que a confirmou a Tabela da Taxa de Urbanização de Loteamentos nos termos e pela fórmula de cálculo que melhor resulta do documento junto a folhas 09 e 10 dos autos de reclamação graciosa em apenso e cujo teor se dá aqui por reproduzido para todos os efeitos legais.

2º Em 03 04 1991 a primeira impugnante na qualidade de representante de Herdeiros de Adolfo do Amaral Abranches Pinto requereu junto da Câmara Municipal de Penalva do Castelo o licenciamento do loteamento urbano do prédio rústico sito em Calvário e Entre Vinhas a confrontar de norte com a estrada nacional de nascente com Manuel Fernandes e outro de sul com baldio e de poente com caminho, inscrito na matriz respectiva sob o artigo 1135 e descrito na Conservatória do Registo Predial sob o nº 00197b com a área a lotear de 41 075 m2 - folhas 1 e 24 do processo de loteamento em apenso.

3º Foi instaurado o processo de loteamento nº 09/91 na sequência do qual por deliberação da Câmara Municipal datada de 28 03 1994 foi concedido o pretendido alvará de loteamento nos termos e sob as prescrições que melhor resultam de folhas 22/23vºdaquele apenso.

4º Por carta datada de 21 07 1994 foi a primeira impugnante notificada para pagar a quantia de 6 250 434\$00 respeitantes ao alvará de loteamento urbano supra-aludido sendo esc. 6 181 300\$00 a título de infra-estruturas calculadas pela Divisão Técnica de Obras e Urbanismo (DTOU) do Município nos termos que melhor resultam do doc. de folhas 218/219 do referido apenso e que aqui se têm por reproduzidos.

5º As infra-estruturas dentro do loteamento designadamente as de água e esgotos seriam realizadas pelos impugnantes tendo para o efeito sido prestada caução. Cfr caução de folhas 163.

6º Os impugnantes procederam ao pagamento em 20 10 1994 da quantia a que se alude em 4º (folhas 9 destes autos).

3.1. A sentença proferida no tribunal tributário de 1ª instância, considerando que a situação se encontrava submetida ao regime do Dec. Lei 400/84 de 31 de Dezembro que rege os loteamentos urbanos

e considerando que por força do artigo 42º do mesmo diploma o titular do direito de propriedade sobre o terreno objecto da operação de loteamento ficava obrigado a entre outras obrigações ao pagamento de uma taxa pela realização de infra-estruturas ou a compensar o município dos encargos decorrentes da operação de loteamento através de pagamento em numerário ou cedência de lotes constituídos ou de terreno fora do prédio a lotear entendeu que o pagamento da taxa pela realização de infra-estruturas só seria devida se a CM de Penalva do Castelo tivesse realizado infra-estruturas destinadas ao loteamento em causa.

E porque, no caso dos autos, não ficou provado que a CM de Penalva do Castelo tivesse realizado essas infra-estruturas a imposição da taxa em causa, face à ausência de contrapartida administrativa a favor da impugnante, era um imposto que, por ofensa do artigo 168 nº 1 da CRP, se deveria ter como organicamente inconstitucional. Por isso decidiu que a imposição desta denominada taxa era ilegal e decretou a anulação da liquidação.

O acórdão recorrido pronunciando-se sobre o aproveitamento da petição como recurso previsto no artigo 22 nº2 da Lei nº 1/87 entendeu que o tribunal a folhas 47 tomou posição sobre a possibilidade de aproveitamento de todo o até aí processado como recurso ao abrigo do citado artigo 22º da Lei 1/87 tendo esse despacho sido notificado às partes, não tendo o mesmo sido objecto de recurso.

Acrescentou que assim sendo o mesmo consolidou-se na ordem jurídica, constituindo caso julgado formal pelo que não pode agora ser discutido em sede de recurso.

No que respeita à questão de fundo entendeu o acórdão recorrido que no caso dos autos não há da parte da CM de Penalva do Castelo a realização das infra-estruturas donde faz derivar a taxa em cobrança faltando a contrapartida geradora da obrigação do pagamento da taxa.

Acrescentou que para haver lugar ao pagamento de uma taxa é necessária a demonstração do sinalagma claro entre o pagamento da taxa e a realização de uma actividade administrativa que beneficie ou afecte o obrigado a tal pagamento pelo que o referido tributo deveria ser entendido como imposto e não como taxa.

3.2. Conforme sustenta o EMMP a questão prévia posta nas contra-alegações (3º grau de jurisdição) não procede dada a regra do artº 120º do ETAF, na redacção do DL 229/96, de 29-11 e o disposto na Portaria 398/97, de 18-6 e o facto de este processo ter sido instaurado em 7-12-1994.

Por isso podia a recorrente interpor recurso para este STA do acórdão proferido pelo TCA.

3.3. E o despacho judicial de fls. 47 fez caso julgado formal, conforme sustenta o EMMP, uma vez que o mesmo não foi questionado antes de ser proferida a sentença da qual foi interposto recurso.

Assim sendo a questão da adequação processual não pode ser discutida de novo.

Com efeito existe caso julgado formal, nos termos do artigo 672 do CPC, quando proferido despacho sobre a relação processual não é o mesmo questionado.

Por isso transita e tem força obrigatória dentro do processo em que foi proferido.

3.4. A taxa questionada nos presentes autos respeita à realização das infra-estruturas urbanísticas.

A sentença proferida em 1ª instância perante a não alegação pela Câmara recorrente de tal realização e o acórdão recorrido perante

a não realização de tais infra-estruturas concluíram que a denominada taxa tinha a natureza jurídica de imposto.

E esta taxa encontra cobertura no artº 43º 1 do DL 400/84, de 31-12 e artº 10º A nº 2, da tabela da taxa de urbanização de loteamentos aprovada pela Câmara Municipal de Penalva do Castelo.

Nos termos do artº 42º deste diploma legal o proprietário e demais titulares de direitos reais sobre o terreno objecto da operação de loteamento cederão à câmara municipal, obrigatoriamente, a título gratuito, as parcelas de terreno assinaladas na planta de síntese e que, em termos gerais, constituem os espaços públicos e os “equipamentos públicos, tais como os destinados a educação, saúde, assistência, cultura e desporto, a superfícies verdes para convívio, recreio e lazer e bem assim a parques de estacionamento”.

Acrescenta o artº 43º 1 do mesmo diploma legal que “além das cedências referidas no artº anterior o proprietário fica obrigado a proceder ao pagamento da taxa municipal pela realização de infra-estruturas urbanísticas a que se refere a al. a) do nº 1 do artº 8º do DL nº 98/84, de 29-3, sem prejuízo da realização das obras de urbanização previstas na operação de loteamento, ou, na falta da referida taxa, a compensar o município de encargos decorrentes da operação de loteamento com um pagamento em numerário ou com a cedência de lotes constituídos ou de terreno fora do prédio a lotear”.

E deste conjunto de preceitos normativos resulta que além das cedências a que se reporta o artº 42º citado será devida a taxa de realização de infra-estruturas urbanísticas a que se refere o nº1 do artº 43º.

Acrescenta este mesmo preceito que na falta da referida taxa deverá o loteador compensar o município de encargos decorrentes da operação de loteamento com um pagamento em numerário ou com a cedência de lotes constituídos ou de terreno fora do prédio a lotear.

Na situação concreta dos presentes autos não podia recorrer-se a esta última parte do preceito uma vez que havia sido fixada aquela taxa como se referiu.

Resta, por isso, apreciar a questão de fundo e que se prende com o facto de o acórdão recorrido haver entendido que, no caso dos autos, não havendo, da parte da CM de Penalva do Castelo, a realização das infra-estruturas donde fez derivar a taxa em cobrança e faltando, por isso, a contrapartida geradora da obrigação do pagamento da taxa o referido tributo deveria ser entendido como imposto e não como taxa.

Com efeito entendeu-se, em síntese, no acórdão recorrido que, no caso dos autos, não há da parte da CM de Penalva do Castelo a realização das infra-estruturas donde faz derivar a taxa em cobrança, não há a contrapartida geradora da obrigação do pagamento da taxa pois que para haver lugar ao pagamento de uma taxa é necessária a demonstração do sinalagma claro entre o pagamento da taxa e a realização de uma actividade administrativa que beneficie ou afecte o obrigado a tal pagamento.

Concluiu, por isso, o acórdão recorrido que assim sendo o tributo dos autos deve ser entendido não como taxa mas como imposto.

Entende o EMMP que a taxa em causa é um tributo pago pelo uso actual ou futuro de infra-estruturas urbanísticas que pertencem ao município.

Por isso a questão que importa resolver consiste em determinar se a quantia exigida pela recorrente deve ser qualificada como taxa

ou antes como imposto como entendeu o Tribunal Tributário de 1ª Instância e o acórdão recorrido.

A questão dos presentes autos foi já apreciada por este STA e pelo Tribunal Constitucional inexistindo motivos para não acompanharmos a jurisprudência que os mesmos definiram.

Como no acórdão recorrido se afirma às autarquias é concedido constitucionalmente o poder de cobrar taxas dentro do poder financeiro e tributário que lhes é constitucionalmente cometido e conforme resulta do artigo 1º nº 1 e 11º da Lei 1/87 de 06 01 1987.

E o tributo a que se referem os presentes autos deve ser qualificado como taxa e não como imposto.

Se a unilateralidade é a característica deste já aquela tem de ser caracterizada pela bilateralidade ou sinalagmaticidade.

Contudo as características da sinalagmaticidade e corresponsividade das prestações das taxas têm de ser funcionalmente entendidas pois que para a “função das taxas pode ser menos relevante o custo e, por exemplo, mais relevante a contenção da utilização de um serviço o que significa ... que o carácter sinalagmático da taxa não exige a correspondência do seu montante ao custo do bem ou serviço prestado: a bilateralidade que a caracteriza mantém-se mesmo na parte excedente ao custo ... não é, por si só, de qualificar a taxa como imposto ou de lhe conceder tratamento constitucional de imposto se o respectivo montante exceder o custo dos bens e serviços prestados ao utente ...

... se o valor da taxa for manifestamente desproporcionado, «completamente alheio ao custo do serviço prestado», então pode duvidar-se se a taxa não há-de ser encarada, de um ponto de vista jurídico-constitucional, como verdadeiro imposto ... porque desse modo e nessa medida se afectaria a corresponsividade. Assim, a desproporcionalidade, desvirtuante da corresponsividade, lesaria o critério legitimante da taxa enquanto a adequação à capacidade contributiva é característica do imposto ... ou seja ... a base funcional da distinção entre taxa e imposto não impõe uma sinalagmaticidade pré-jurídica, mas sim uma sinalagmaticidade construída juridicamente e um sentido de corresponsividade susceptível de ser entendido e aceite como tal pelos cidadãos atingidos” (Ac. TC de 3-10-2000, DR IIª S nº 270, de 22-11-2000, p. 18931).

Como se escreveu, ainda, neste Ac. do TC “o objectivo da taxa municipal de urbanização em análise não traduz, por conseguinte, uma mera afectação financeira das receitas provenientes da sua cobrança mas a compensação das despesas efectuadas, ou a efectuar, pela autarquia, directa ou indirectamente causadas pelas obras sobre que incide esse tributo. Se essas obras determinam a necessidade, actual ou futura, da realização de infra-estruturas urbanísticas, estas constituem a contraprestação da autarquia, «o serviço prestado pela autarquia conexonado com o pagamento da taxa» ...

Assim sucede quando os particulares retiram benefícios da utilização dos equipamentos públicos disponibilizados pelas autarquias, inseridos na actividade pública de prestação de serviços destas últimas, sem que, no entanto, seja indispensável a correspondência económica absoluta entre as prestações do ente público e do utente nem contemporaneidade entre a cobrança do tributo e a fruição da vantagem ou benefício - que, de resto, pode até nem ocorrer”.

É que, conforme se escreveu, ainda, no citado acórdão “a natureza fundamentalmente colectiva inerente à utilização dos equipamentos

urbanísticos não prejudica a existência de uma contraprestação directa e específica à prestação do particular, apesar de não ser forçoso que a utilidade proporcionada pelo serviço utilizado reverta, exclusivamente, em benefício de quem pagar a taxa. O que se exige - e lhe retira a unilateralidade típica do imposto - é que ocorram vantagens ou utilidades corresponsivas, de modo que os munícipes tenham a possibilidade jurídica de exigir a realização, em prazo razoável, das infra-estruturas urbanísticas, para além de poderem utilizar os equipamentos públicos que a autarquia disponibiliza. Ou seja, como se afirma no Acórdão n.º 357/99, já citado, a circunstância das obras de infra-estruturas urbanísticas «poderem gerar utilidade para a generalidade da população não contende com o facto de elas serem efectuadas *no interesse* do onerado ... que delas retira, ou pode retirar, uma utilidade própria (o serviço prestado é, nesta dimensão, específico e divisível)».

... a exigência das taxas está exclusivamente relacionada com a utilização dos bens, mas as conveniências da cobrança fazem com que elas sejam devidas pela simples possibilidade dessa utilização”.

Conclui o acórdão que vimos citando que “a realização de infra-estruturas urbanísticas ocorre, por via de regra, na fase das operações de loteamento, nomeadamente quando os municípios assumem uma função de estímulo à iniciativa de urbanização e de construção (proporcionando a abertura de arruamentos, construindo infra-estruturas de abastecimento de água e de saneamento, por exemplo) ...

No entanto, o apontado nexo de conexão justificativo da taxa não tem de funcionar sincronicamente ... bastando-se com a sinalagmaticidade construída juridicamente, já anteriormente mencionada”.

A orientação deste acórdão do TC tem vindo a ser seguida em diversos e posteriores arrestos podendo consultar-se nomeadamente os indicados em IJ-Cad. de Jurisprudência Administrativa nº 29 p. 64, nota 630.

Tem sido igualmente esta a orientação do STA nomeadamente no acórdão citado pelo EMMP de 12-4-2000, Rec. 22.189.

Do exposto resulta que a questionada taxa não implica a imediata afectação financeira das receitas provenientes da sua cobrança à compensação de concretas despesas efectuadas podendo respeitar a despesas já efectuadas ou a efectuar, pela autarquia, directa ou indirectamente causadas pelas obras de urbanização.

É que se certas obras de loteamento determinam a necessidade, actual ou futura, da realização de infra-estruturas urbanísticas, estas constituem a contraprestação da autarquia, «o serviço prestado pela autarquia conexonado com o pagamento da taxa».

E torna-se dispensável a correspondência económica absoluta entre as prestações do ente público e do utente bem como a contemporaneidade entre a cobrança do tributo e a fruição da vantagem ou benefício que, como no citado acórdão se escreveu, pode até nem ocorrer.

O que é marcante para a referida taxa e lhe retira a unilateralidade própria do imposto é a ocorrência de vantagens ou utilidades corresponsivas, de modo que os munícipes tenham a possibilidade jurídica de exigir a realização, em prazo razoável, das infra-estruturas urbanísticas, para além de poderem utilizar os equipamentos públicos que a autarquia disponibiliza.

Entende-se, ainda, que o nexo de conexão justificativo da taxa não tem de funcionar sincronicamente exigindo-se a indicada sinalagmaticidade construída juridicamente.

Do exposto resulta que, tendo a quantia impugnada a natureza de taxa e não de imposto, não pode manter-se o acórdão recorrido.

3.5. A petição inicial da presente impugnação conclui pedindo (A) a anulação da liquidação da taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas, no montante de 6 181 300\$00 e pedindo, ainda, sem conceder e apenas por mera cautela, (B) que seja corrigida a referida liquidação no montante de 6 181 300\$00 da taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas por, no cálculo efectuado pelos serviços municipais competentes, haver sido atribuído ao factor K o valor de 0.004 em vez de 0.003, e, em relação ao factor A(m2) se ter considerado a área dos lotes, em vez da superfície total dos pavimentos previstos na operação de loteamento destinados ou não à habitação, como dispõe a citada alínea a) do n.º 2 do art.º 10.º-A do Edital que publicou Tabela de Taxas em vigor no Município de Penalva do Castelo, superfície que é apenas de 120 m2, por piso, rectificando-se aquele montante liquidado para a importância de apenas 2 154 600\$00, calculada pela forma seguinte: $0.003 * 38 \text{ lotes} * 3 * 120 \text{ m}^2 = 1296$. 52 500\$00=2154 600\$00, tudo com fundamento na alínea a) do citado art.º 120º do Código de Processo Tributário, por a liquidação efectuada padecer de errónea qualificação e quantificação dos factos tributários.

Como a sentença proferida em 1ª instância anulou a liquidação tornou-se desnecessário apreciar este pedido subsidiário.

Não se anulando a liquidação torna-se necessário que o tribunal tributário de 1ª instância aprecie este pedido subsidiário.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso, em revogar o acórdão recorrido bem como a sentença que este manteve e ordenar a remessa dos presentes autos ao Tribunal Tributário de 1ª Instância para que seja apreciado o pedido subsidiário referido.

Custas, na parte em que sucumbiram, pelos impugnantes, solidariamente, na 1ª instância, no TCA e no STA, por terem, nestes, apresentado alegações, fixando-se, no TCA, a taxa de justiça em quatro unidades de conta e neste STA em 50 % a procuradoria, tudo a liquidar a final.

Lisboa, 14 de Maio de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Branção de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 14 de Maio de 2003.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Recurso judicial. Decisão por despacho. Ofensa do princípio do contraditório. Violação dos direitos de defesa.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Não constitui, só por si, ofensa do princípio do contraditório, nem violação dos direitos de defesa do arguido, o facto de o juiz decidir por despacho o recurso judicial*

de contra-ordenação fiscal, apesar de, nas suas alegações, o recorrente ter indicado testemunhas.

- 2 — *A falta de reacção do recorrente à notificação do despacho judicial que afirma a desnecessidade de inquirir as testemunhas arroladas e anuncia a intenção de decidir por despacho vale por conformação do recorrente com a não audição dessas testemunhas.*
- 3 — *A consignação, na sentença, de que "consta dos autos" que o arguido já antes praticara outras infracções da mesma natureza, sem que daí se retire qualquer consequência, não só não equivale a dar-se por provado o facto material (sucessão de infracções), como não ofende o princípio do contraditório, apesar de a mesma referência não constar da decisão administrativa que aplicou a coima.*
- 4 — *Também a afirmação de que "o arguido agiu animado de vontade livre e consciente, sabendo que a sua conduta (...) lhe estava legalmente vedada", não consubstancia a fixação de um facto novo, capaz de surpreender o arguido, com ofensa do princípio do contraditório ou dos direitos de defesa, mas uma mera ilação retirada do acervo factual adquirido, de acordo com as regras da experiência, e na falta de prova de quaisquer factos excludentes da ilicitude ou da culpa.*

Recurso n.º 165/03. Recorrente: Horizonte Internacional - Relojoaria e Joalharia, S. A. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex^{mo} Cons^o Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **HORIZONTE INTERNACIONAL - RELOJOARIA E JOALHARIA, S. A.**, com sede em Lisboa, recorre da sentença do Mm^o. Juiz da 2ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que negou provimento ao recurso de decisão do Director-Distrital de Finanças de Lisboa que a condenou em coima por contra-ordenação fiscal não aduaneira.

Formula as seguintes conclusões:

"1.

No âmbito do processo de contra-ordenação definem-se duas fases de natureza distinta: a primeira fase da investigação e instrução, da competência da entidade administrativa, tem por finalidade a prática dos actos de investigação e de recolha de prova que permitam determinar a existência de uma contra-ordenação e, no caso afirmativo, os elementos que revelam culpa, situação económica do agente e benefício que este retirou da prática de contra-ordenação. Por qualquer forma a autoridade administrativa não dispõe em caso algum de uma competência criminal especializada, limitando-se a efectuar o processamento das contra-ordenações de forma a tornar possível a imposição das respectivas coimas. A segunda fase — fase judicial — inicia-se com o denominado recurso de impugnação judicial.

2.

Os tribunais de recurso realizam, aparentemente, um verdadeiro julgamento dos factos imputados ao arguido.

3.

Esta natureza de julgamento tem alguns efeitos perversos: a diferente tramitação do processo de contra-ordenação por uma via orgânica e uma via judicial origina uma duplicação da prova e permite eventuais contradições em sede de produção e apreciação da prova, que afectam a eficácia e credibilidade do sistema. Porém, a diferente dinâmica das ditas fases é desde logo ditada pela natureza fundamentalmente escrita e documental de fase administrativa em contraposição a uma fase judicial dominada pela audiência assentando nos princípios da oralidade e imediação.

4.

Todavia um denominador comum existe nas duas fases que é a prevalência do direito de defesa na sua afirmação nuclear de garante dos direitos do cidadão como verdade primária do processo penal em sentido amplo.

5.

Tal direito de defesa do arguido integra um complexo de direitos parcelares que constituem, em última análise, o seu estatuto processual.

6.

Ao arguido assistem relevantes direitos entre os quais o direito de audiência; o direito de presença; o direito de assistência do defensor e direito à interposição de recursos. Aspecto importante da sua defesa material, é exactamente o seu direito de, em qualquer momento e em qualquer fase do processo, apresentar requerimentos, exposições ou memoriais que tenham por finalidade salvaguarda dos seus direitos fundamentais, desde que se contenha dentro dos limites do processo, e tenham por finalidade a salvaguarda dos seus direitos fundamentais.

7.

De acordo com o disposto no artº 32º nº 10 da Constituição da República também nos processos de contra-ordenação são assegurados ao arguido os direitos de audiência e defesa.

8.

A atribuição de tal direito de defesa em sede de processo contra-ordenacional corresponde a uma exigência que foi desde sempre significada com um limite inultrapassável pelos autores ao analisar a simplificação que tal alteração representava. Conforme já referia Figueiredo Dias em 1974 os traços mais característicos de tal processo estão na Administração da competência para aplicação das respectivas sanções, no reconhecimento - ao no reconhecimento mais amplo do que em direito processual penal - do princípio da oportunidade da promoção processual, no facto de o processo poder ser dirigido contra pessoa colectiva e, em geral, numa extrema simplificação de formalismo processual. Porém, importa salientar, tal ocorre salvaguardando sempre o direito de defesa do arguido.

9.

Interposto recurso da decisão da entidade administrativa o Juiz decidirá do caso mediante audiência de julgamento ou através de

simples despacho. Nos termos do artº 64º nº 2 do DL 433/62 o Juiz decide por despacho quando não considere necessário a audiência de julgamento o arguido e o MºPº não se oponham.

10.

Tal desnecessidade terá como pressuposto fundamental a circunstância de inexistir o motivo de imposição de um espaço de realização daquelas finalidades que constituem a razão de ser daquela fase fulcral do processo penal e, nomeadamente, o exercício do contraditório. Este actua em duas vertentes: em 1º lugar traduz-se no direito de audiências das pessoas sobre toda e qualquer decisão que as afecte pessoal e patrimonialmente. Proíbe, assim, que uma decisão atinja as feras jurídicas de alguém sem que este tenha a oportunidade de se pronunciar.

11.

A 2ª vertente do princípio do contraditório incide sobre os meios de prova. Significa aqui a possibilidade dada aos sujeitos processuais de oferecer as suas provas, de controlar as provas oferecidas pelo seu adversário ou o valor ou os resultados de uma e outras.

12.

No processo de contra-ordenação este princípio do contraditório na sua vertente ou corolário da audiência de defesa encontra também consagração institucional no nº 10 do artº 32º da Constituição. Refere a propósito Soares Ribeiro e a nova formulação dada a este preceito em 1995, vem reforçar a ideia de que o princípio do contraditório deve ser tomado e aplicado em toda a sua amplitude, ou seja, devem ser concedidos ao arguido todas as possibilidades, não só do ponto de vista jurídico como também material de organizar a apresentar a sua defesa. Esta terá de ser igualmente interpretada em sentido material e não meramente formal, o que significa que na compreensão do princípio não está apenas o direito do próprio arguido, mas abrange também a audição das testemunhas oferecidas, a possibilidade material de oferecer a contraprova de requerer peritagens e outras diligências, o direito de requerer apoio judiciário e de dispor de tempo útil para o exercício desses direitos. O desrespeito destas garantias ou a postergação destes direitos acarretará, como consequências, a nulidade insuprível do processo e a invalidade da correspondente sanção.

13.

Tinha pois a recorrente o direito de, no exercício do seu direito de defesa e em relação ao facto pelo qual lhe foi imposta uma coima ou uma sanção pela entidade administrativa, alegar novos factos em sede de nova impugnação judicial.

Ora acontece que a decisão sob recurso dá como provados 2 factos que não constam do despacho que aplicou a coima e que são os seguintes:

«Consta dos autos que o arguido cometeu outras infracções ao disposto no regime do pagamento do IVA».

«O arguido agiu animado de livre vontade e consciente, sabendo que a sua conduta (. . .) porque ilícita e punível, lhe estava legalmente vedada.»

Assim sendo deve ser anulado todo o processado para se alcançar tal desiderato.»

14.

A decisão recorrida violou o artº 32 da CRP ao não dar possibilidades à arguida de se pronunciar sobre os novos factos e de não ter possibilitado a audição das testemunhas arroladas para contraditar tal alegação e as demais imputações.

15.

Estamos perante uma nulidade insuprível.

16.

A decisão recorrida deve ser substituída por outra que declare nula a sentença recorrida”.

1.2. Acorre em defesa do julgado o Exmº. Agente do Ministério Público junto do Tribunal recorrido, retirando das suas alegações as seguintes conclusões:

”1

A simples indicação de testemunhas no requerimento de recurso de impugnação judicial da decisão da entidade administrativa não pode ser entendida como oposição a que o juiz decida por simples despacho, mas antes que o recorrente, na hipótese de o tribunal optar por decidir em audiência, pretende produzir prova.

2

A arguida, notificada ao abrigo do disposto no artigo 64º do DL 433/82 para, querendo, deduzir oposição à decisão por simples despacho, nada disse, permitindo, assim, ao Mº Juiz apreciar a impugnação por aquela forma.

3

Ao não se opor a que a decisão fosse proferida por simples despacho, a arguida prescindiu da inquirição das testemunhas que arrolara, aceitando deste modo a matéria de facto considerada provada pela AT e que foi reproduzida, embora com uma redacção um pouco diferente, na decisão sob recurso.

4

Assim sendo, não houve violação dos direitos de audiência e de defesa da arguida,

5

Por outro lado, nos casos em que se prevêem tipos legais de infracção cometida com dolo e com negligência preenchidos pela mesma materialidade, a descrição factual terá implícita uma afirmação da existência de culpa, que, na falta de referência explícita ao dolo, se deverá entender ser a negligência, como forma mínima de imputação subjectiva de uma conduta a uma actuação.

No caso dos autos foi esta imputação por negligência que se fez à arguida.

6

Tendo ficado provado que a arguida não efectuou o pagamento total do IVA, previamente liquidado nos termos da lei, relativamente ao último trimestre de 1998, no montante global de Esc. 11 373 778\$00, bem andou o Mº Juiz ao aplicar-lhe a coima de Esc. 2 300 000\$00, não contendo a decisão qualquer nulidade.

Por tudo o que se deixa exposto (...), aderimos inteiramente ao que de essencial é expresso na douta sentença sob recurso, que assim deverá ser mantida”.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal nada acrescenta às contra-alegações apresentadas no Tribunal recorrido.

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

2. A sentença recorrida deu por provado o seguinte:

“1

No dia 25/7/1999, na Direcção de Serviços de Cobrança do I.V.A., quando se encontrava no exercício das suas funções, um funcionário da Administração Fiscal, verificou pessoal e directamente que a firma ”Horizonte Internacional - Relojoaria e Joalharia, S.A.”, com sede em Lisboa, e área de competência deste Tribunal, enquadrada em I.V.A. no regime normal com periodicidade trimestral, não efectuou o pagamento total do imposto sobre o valor acrescentado, previamente liquidado nos termos da lei, relativamente ao último trimestre de 1998, no montante global de Esc. 11.373.778\$00 (onze milhões trezentos e setenta e três mil e setecentos e setenta e oito escudos), tudo conforme auto de notícia de fls. 2 e 3, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido;

2

O auto de notícia mencionado no nº. 1 deu origem ao presente processo de contra-ordenação fiscal, cuja parte administrativa correu seus termos na R. F. do 2º. Bairro Fiscal de Lisboa;

3

No âmbito da qual o arguido foi notificado nos termos e para os efeitos do artº. 199, do C. P. Tributário, tendo produzido defesa na qual pugna pelo arquivamento dos autos, arrolando testemunhas (cfr. fls. 7 e seg. dos autos);

4

Em 21/8/2000, por despacho do Director Distrital de Finanças de Lisboa, exarado a fls. 15 e 16 dos autos e que se dá aqui por integralmente reproduzido, foi aplicada coima ao arguido no montante de Esc. 2.300.000\$00, decisão que lhe foi comunicada em 6/11/2000 (cfr. fls. 22 e 23 dos autos);

5

Em 22/11/2000, deu entrada na R. F. do 2º. Bairro Fiscal de Lisboa o recurso da decisão de aplicação de coimas interposto pelo arguido (cfr. fls. 24 e seg. dos autos);

6

Da conduta do arguido resultou efectivo prejuízo para a Fazenda Nacional (expresso no montante de imposto liquidado e não entregue nos cofres do Estado no tempo e lugar devidos — Esc. 11.373.778\$00);

7

Consta dos autos que o arguido cometeu outras infracções ao disposto no regime de pagamento do I.V.A. (cfr. quadro 2, da informação anexa ao auto de notícia e junta a fls. 3);

8

O arguido agiu animado de vontade livre e consciente, sabendo que a sua conduta (não entrega nos cofres do Estado do imposto sobre o valor acrescentado previamente liquidado nos termos da lei), porque ilícita e punível, lhe estava legalmente vedada”.

3.1. Apesar de vasta a alegação apresentada pela corrente, e de longas as conclusões que dela retira, a questão que submete ao Tribunal de recurso pode resumir-se deste breve modo: ao julgar por despacho o recurso da decisão administrativa aplicativa de coima, acrescentando dois factos que desta decisão não constam, o Tribunal ofendeu o princípio do contraditório, violando o disposto no artigo 32º da Constituição da República Portuguesa, assim incorrendo em nulidade insuprível.

Entende a recorrente que a decisão por despacho obstou a que pudesse, ”no exercício do seu direito de defesa e em relação ao facto pelo qual lhe foi imposta uma coima ou uma sanção pela entidade administrativa, [de] alegar novos factos em sede de nova impugnação judicial”; e ofendeu aquela disposição constitucional ”ao não dar possibilidades à arguida de se pronunciar sobre os novos factos e [de] não ter possibilitado a audição das testemunhas arroladas para contraditar tal alegação e as demais imputações”.

3.2 O exame do processo mostra que, mediante carta registada em 16 de Janeiro de 2002, a recorrente foi notificada do despacho judicial de 11 anterior, no qual se entendeu desnecessária a inquirição das testemunhas por si arroladas, e se ordenou a sua notificação, e a do Ministério Público, ”nos termos e para os efeitos do artº 64º, nº 2, do dec. Lei 433/82, de 27/10, ”ex vi” do artº 3, al. b), do G.G.I.T.”, fixando-se o prazo de dez dias.

Esta notificação não surtiu qualquer reacção, designadamente, da recorrente, pelo que em 15 de Fevereiro seguinte foi proferida sentença julgando nula a decisão administrativa de aplicação da coima. Sentença aquela que o Supremo Tribunal Administrativo viria a revogar, em recurso interposto pelo Ministério Público, na sequência do que foi proferida nova sentença — a ora recorrida —, julgando, desta feita, improcedente o recurso judicial, e mantendo a coima administrativamente aplicada.

Como assim, ao não se ter oposto, oportunamente, podendo fazê-lo, a que o recurso fosse decidido mediante despacho, a agora recorrente aceitou que não houvesse lugar à produção da prova testemunhal que antes oferecera.

Na verdade, anunciando a sua intenção de julgar o recurso por simples despacho, o Mmº. Juiz revelou, do mesmo passo, que entendia não haver lugar a mais produção de prova ou porque julgaria pro-

cedente alguma excepção peremptória ou dilatária, ou porque a questão a decidir era apenas de direito, ou porque, a ser, também, de facto, o processo continha todos os elementos para dela conhecer. Consequentemente, não havia que propiciar o exercício do direito ao contraditório nem a qualquer defesa, porque tais direitos estavam exercidos.

A questão de o recurso ter sido decidido por despacho, sem inquirição das testemunhas indicadas pela recorrente, está, pois, ultrapassada e fora de discussão, neste momento.

3.3. Importa saber se, decidindo por despacho, foram, e podiam, nele ser considerados factos que não o haviam sido pela decisão administrativa então em recurso.

Afirma a recorrente (conclusão 13ª) que esses factos são os seguintes:

«Consta dos autos que o arguido cometeu outras infracções ao disposto no regime do pagamento do Iva»; e

«O arguido agiu animado de livre vontade e consciente, sabendo que a sua conduta (...) porque ilícita e punível, lhe estava legalmente vedada».

Ao fixar estes factos, sem ”dar possibilidades à arguida de se pronunciar sobre os novos factos e de não ter possibilitado a audição das testemunhas arroladas para contraditar tal alegação e as demais imputações”, a sentença ”violou o artº 32 da CRP”, incorrendo em ”nulidade insuprível” (conclusões 14ª e 15ª).

A recorrente não tem razão.

Por um lado, a prova é produzida, com observância do contraditório, e redução a escrito, na fase administrativa do procedimento, por força do disposto nos artigos 137º nº 2, 138º nº 6 e 219º nº 1 do Código de Processo Tributário (CPT). Na fase de recurso judicial, o princípio do contraditório só poderia ter sido desrespeitado se nela tivessem sido produzidas mais provas, o que não ocorreu.

Por outro lado, ao contrário do que afirma a recorrente, não surgiram, no processo judicial, com reflexo na decisão final, quaisquer ”novos factos”, nem qualquer nova ”alegação”, ou outras ”imputações”, de modo que o respeito pelo princípio do contraditório, ou pelos seus direitos de defesa, impusessem possibilitar à arguida contraditar ou, sequer, pronunciar-se. Todos os factos que ponderou a sentença constavam do processo que corraera perante a autoridade administrativa; todas as ”alegações” e ”imputações” haviam sido produzidas nessa fase; e a arguida podia sobre tudo isso ter-se pronunciado aquando da produção das suas alegações de recurso, pois tudo, então, constava dos autos, nem a nada mais no recurso judicial se atendeu.

É certo que o Juiz, diferentemente do que entendera a Administração, considerou que a conduta da arguida era de ”carácter doloso”. Mas daí não retirou qualquer consequência gravosa, por a tanto obstar a proibição da *reformatio in pejus*, como na sentença expressamente se afirma. Estamos, pois, perante uma mera qualificação inconsequente, já que a conduta contra-ordenacional foi imputada à recorrente a título de negligência.

Verdade é, também, que aparece na sentença esta afirmação: ”Consta dos autos que o arguido cometeu outras infracções ao disposto no regime de pagamento do I.V.A. (cfr. quadro 2, da informação anexa ao auto de notícia e junta a fls. 3)”.

Mas o facto material, isto é, o cometimento de outras infracções, não foi dado como provado nem, consequentemente, atendido ou

valorado. A sentença não usou a eventual reincidência da recorrente para agravar a medida da coima.

Por outro lado, constava, na realidade, da informação anexa ao auto de notícia, que a arguida havia cometido outras infracções da mesma natureza. Pelo que, ainda aqui, a sentença, ao referir que isso estava consignado no processo, não violou, nem o princípio do contraditório, nem os direitos de defesa, pois aquela informação não fora contrariada pela arguida.

Por último, é ainda verdade que o Mm.º Juiz afirmou que "O arguido agiu animado de vontade livre e consciente, sabendo que a sua conduta (não entrega nos cofres do Estado do imposto sobre o valor acrescentado previamente liquidado nos termos da lei), porque ilícita e punível, lhe estava legalmente vedada".

Mas não estabeleceu, deste modo, nenhum facto material da causa que, pela novidade, surpreendesse a recorrente. Limitou-se a extrair do acervo factual provado uma ilação, mediante o uso das regras da experiência da vida, e na falta de prova de qualquer facto excludente da ilicitude ou da culpa, ajuizando que a arguida, ao não entregar o imposto, o fizera de livre vontade (pois não se provara coacção) e que, sendo sujeito passivo de imposto, sabia da sua obrigação de proceder àquela entrega [juízos que a este Tribunal de recurso, que aqui só conhece de direito, não cabe sindicar].

Tudo isto, aliás, com relevo exclusivo para efeitos da imputação subjectiva da conduta que, como se demonstra na sentença, só podia, no caso, fazer-se a título de negligência ou de dolo, sendo certo que a sentença, como já se viu, a imputou a mera negligência, sem alterar o montante da coima, que a autoridade administrativa fixara próximo do limite mínimo legal.

Mais uma vez, não se vislumbra ofensa dos direitos de defesa da recorrente, nem do princípio do contraditório.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões das alegações de recurso.

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

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 14 de Maio de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 14 de Maio de 2003.

Assunto:

Embargos de terceiro. Promitente-comprador. Nulidade processual. Recurso jurisdicional. Tribunal hierarquicamente competente.

Doutrina que dimana da decisão:

1. — *O Supremo Tribunal Administrativo é competente, em razão da hierarquia, para decidir de um recurso jurisdicional interposto de sentença proferida por um tribunal*

tributário de 1ª instância, em que o recorrente se não conforma com a matéria de facto apurada, se tal desconformidade assenta, não em erro de julgamento, antes no cometimento de uma nulidade processual, ao ouvirem-se testemunhas, e aproveitarem-se os depoimentos, em circunstâncias em que a lei não permitia a inquirição.

2 — *O recorrente que esteve presente, no tribunal de 1ª instância, aquando da inquirição em que o juiz admitiu a depor aquelas testemunhas, e teve posterior intervenção no processo, só arguindo a nulidade processual correspondente nas alegações do recurso interposto da decisão final, não está em tempo para essa arguição.*

3 — *Improcedem os embargos de terceiro deduzidos, antes das alterações introduzidas nos artigos 1037º a 1032º do Código de Processo Civil, pelos Decretos-Leis nºs. 329-A/95, de 12 de Dezembro, e 180/96, de 25 de Setembro, pelo promitente comprador que ocupa e frui o imóvel penhorado e prometido vender, por o promitente-vendedor lho ter entregue antes da celebração da escritura pública respeitante ao contrato prometido, sem que se prove que o faz com a intenção de exercer em nome próprio os direitos de que é titular o proprietário.*

Recurso n.º 274/03. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, S. A. Recorrida: Margarida da Conceição Freitas Morais Gomes. Relator: Ex.º Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, S. A., com sede em Lisboa, recorre da sentença do Mm.º Juiz da 1ª Secção do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou procedentes os embargos de terceiro deduzidos por MARGARIDA DA CONCEIÇÃO FREITAS MORAIS GOMES, residente em Lisboa, contra a penhora de imóvel efectuada em execução fiscal instaurada contra Panalgarve — Sociedade Imobiliária Turística, Lda., para cobrança de dívida à recorrente.

Formula as seguintes conclusões:

“1

Não podem ser tidos como válidos os depoimentos das 2 testemunhas da Embargante ouvida em sede de julgamento por violação do art.º 40º do CPT.

2

A promitente compradora tem apenas uma posse precária oriunda de uma relação obrigacional, pelo que não pode embargar de terceiro na execução em que a fracção prometida vender tenha sido penhorada;

3

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

4

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

5

O art.º 442º do Cód. Civil na sua nova redacção continua a não conferir promitente comprador o direito de retenção para outra coisa que não seja o direito indemnização pelo incumprimento do outro contraente;

6

A vingar a tese da sentença recorrida de que o direito de retenção conferido promitente comprador é impeditivo da penhora e prosseguimento da execução hipotecária, ter-se-ia uma inversão de direitos, já que o proprietário pleno não poderia impedir tal prosseguimento enquanto o titular de um direito menor se posse domini, meramente obrigacional, teria tal direito, o que de modo algum a confere;

7

A sentença recorrida violou assim o disposto no art.º 351º do CPC e 1037º nº 2 do mesmo Código;

8

A interpretação dada pela sentença recorrida ao direito de retenção está além do mais ferida de inconstitucionalidade material por violação dos princípios segurança jurídica e confiança prevista no art.º 2º da Constituição.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso e revogar-se decisão recorrida, julgando-se improcedentes os Embargos”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o Tribunal não é o competente para conhecer do recurso, porque “a Recorrente considera que o probatório da causa não está estabilizado”, como resulta da primeira conclusão das suas alegações.

1.4. Notificada do teor do parecer, a recorrente nada diz.

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

2. A matéria de facto julgada provada pela sentença recorrida é a seguinte:

“1.

Em 10/12/91 foi penhorada a fracção autónoma designada pela letra “M” correspondente ao 2º andar poente do prédio designado por “Edifício da Luz”, sito na Praça da República, antigo Largo da Igreja, Freguesia da Luz, Concelho de Lagos, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lagos sob o nº 14.219 do Livro B-37 a fls. 14, no processo de execução fiscal nº 782/89 instaurada contra a Panalgarve - Sociedade Imobiliária Turística, Lda por dívida à CGD, no montante 53.522.510\$00 (fls. 48).

2.

A embargante prometeu comprar à executada a aludida fracção e esta prometeu vender-lha, mediante contrato celebrado em 10/1/83,

pelo preço de 3.455.000\$00, na sequência do qual a mesma lhe foi entregue, (fls. 7 e 8).

3.

Este preço era pago da seguinte forma: 300.000\$00 na data da assinatura do contrato promessa; 650.000\$00 como reforço de sinal até final do mês de Março de 1984; 2.505.000\$00 até final do mês de Maio de 1984 (idem).

4.

Ficou também estipulado que o prazo para a celebração da escritura era de 3 meses após a constituição da propriedade horizontal (idem).

5.

Mais ficou acordado que a executada se comprometia a entregar à embargante a mencionada fracção autónoma para ser usada e fruída por esta, ou por quem ela indicasse, logo que terminassem os acabamentos da fracção (idem).

6.

A constituição da propriedade horizontal foi registada em 5/3/85, tendo a executada recusado a fazer a escritura por não dispor das verbas necessárias para libertar a fracção dos ónus sobre ela existentes (doc. de fls. 14 a 27 e depoimentos de fls. 171 e 112).

7.

A partir do momento em que terminaram os acabamentos da fracção, não depois de 1983, a embargante passou a usufruir da mesma, ocupando-a com móveis e equipamentos de sua pertença, tendo efectuado contrato de ligação do telefone, água e electricidade, passando aí a receber a sua correspondência bem como as pessoas que bem entende (depoimentos de fls. 171 e 172)”.

3.1. Importa começar por decidir a questão suscitada pelo Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, da incompetência, em razão da hierarquia, do Tribunal, pois “como se vê na 1ª conclusão das suas alegações, a Recorrente considera que o probatório da causa não está estabilizado. Ora, se não está, o tribunal de recurso não é este STA, que não conhece de direito (. . .)”.

A primeira das conclusões da recorrente, aludida pelo Exmº. Procurador-Geral Adjunto, é deste teor: “Não podem ser tidos como válidos os depoimentos das 2 testemunhas da Embargante ouvida em sede de julgamento por violação do art.º 40º do CPT”. Sobre o tema escreveu a recorrente, nas alegações de recurso: “(. . .) impõe-se a anulação do julgamento porquanto as duas testemunhas da Embargante inquiridas o foram com a oposição da CGD e em violação do princípio do contraditório, porquanto não foram indicadas no momento próprio da indicação de prova”, sendo que “o artº 40º do CPT não tem aplicação numa execução por dívidas que não são de contribuições e impostos, ou de natureza pública, pois só estas podem justificar o princípio de maior pendor do princípio inquisitório”.

Diga-se, antes de mais, que o que permite identificar, de entre os Tribunais Central Administrativo (TCA) e Supremo Tribunal Ad-

ministrativo (STA), o competente para conhecer de um recurso jurisdicional interposto de decisão proferida por tribunal de 1ª instância, é o estar em causa, exclusivamente, matéria de direito. Só se o estiver é competente o STA. Em todos os demais casos, o competente é o TCA. Resulta isto do disposto nos artigos 41º nº 1 alínea a) e 32º nº 1 alínea b) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF).

Não é, pois, em rigor, a estabilidade da matéria de facto, o factor relevante para determinar o tribunal competente. O que importa é que o STA não seja colocado, no recurso, perante questões que não sejam, exclusivamente, de direito.

Ora, no caso vertente, a recorrente não propõe ao tribunal de recurso questão alguma que não seja, exclusivamente, de direito.

Como resulta da transcrita conclusão, interpretada em consonância com a alegação de onde foi extraída, a recorrente persegue a anulação do processado, porque teria sido cometida uma nulidade, ao ouvir-se testemunhas cuja inquirição, em seu entender, a lei não autoriza.

Decidir se, à luz da disposição legal invocada, tais testemunhas deviam, ou não, ter sido admitidas a depor, é uma questão de direito.

Se a resposta do tribunal de recurso for no sentido de que foi cometida nulidade, a consequência é a anulação do processado, desde a inquirição proibida, inclusive, caindo, consequentemente, também a sentença, no seu todo, incluindo o julgamento sobre os factos. Mas nem por isso o tribunal de recurso se debruça sobre qualquer questão de facto.

Se, ao invés, o tribunal de recurso entender que não foi cometida qualquer nulidade, então, o processado subsiste, e há que apreciar os vícios imputados à sentença, ainda nesta hipótese sem conhecer questão que não seja, exclusivamente, de direito.

Ora, não pondo a recorrente em causa, nem nas conclusões, nem nas alegações de recurso, os juízos de livre apreciação da prova feitos pelo Tribunal recorrido, nem questionando, directamente, o acervo factual estabelecido, o recurso tem exclusivo fundamento em matéria de direito, pois todas as questões colocadas a este STA incluindo a de saber se foi ou não legal a inquirição das testemunhas são, exclusivamente, de direito.

Este é, consequentemente, o Tribunal competente para conhecer do recurso.

3.2. Importa, agora, que nos debrucemos sobre a nulidade processual suscitada pela recorrente.

Consiste ela em, como já se viu, ter havido violação do princípio do contraditório, “porquanto as duas testemunhas da Embargante inquiridas o foram com a oposição da CGD e não foram indicadas no momento próprio da indicação de prova”, e “o artº 40º do CPT não tem aplicação numa execução por dívidas que não são de contribuições e impostos, ou de natureza pública”.

Os autos revelam que a inquirição em causa teve lugar em 20 de Abril de 1999, achando-se a ora recorrente representada pelo Representante da Fazenda Pública (embora já então tivesse mandatário constituído no processo, esse mandatário, notificado da data designada para a inquirição, não compareceu à diligência).

Mostra a acta lavrada por ocasião da falada diligência (fls. 171) que pelo “Exm.º Mandatário da exequente” foi dito que “a requerida substituição [de testemunhas, requerida pela embargante] não tem

(...) fundamento legal, quer porque não foi constatada pelo tribunal a impossibilidade de comparência das testemunhas arroladas, quer porque a substituição requerida não foi atempadamente notificada à exequente”.

Mas da decisão judicial que se seguiu, admitindo a substituição das testemunhas, e passando à sua inquirição, não foi interposto recurso (achando-se, aliás, registado na acta que, por duas vezes, o “Exm.º Mandatário da exequente” instou essas testemunhas); nem nenhuma nulidade foi, então, invocada.

O mesmo aconteceu nas alegações que antecederam a sentença, apresentadas em 28 de Maio de 1999, e em que a agora recorrente, embora defendendo que as testemunhas não deviam ter sido admitidas a depor e, consequentemente, os seus depoimentos não mereciam ser aproveitados, não arguiu nulidades do processo.

Só em 16 de Outubro de 2002 a recorrente pediu “a anulação do julgamento porquanto as duas testemunhas da Embargante inquiridas o foram com a oposição da CGD e em porquanto não foram indicadas no momento próprio da indicação de prova”.

Ora, no artigo 119º nº 1, alínea a) do Código de Processo Tributário (CPT), ao tempo vigente (o mesmo acontece, aliás, com o artigo 98º nº1 alínea a) do actual Código de Procedimento e de Processo Tributário — CPPT), a nulidade consistente em serem ouvidas testemunhas fora do condicionalismo exigido pela lei não consta do elenco taxativo das nulidades insanáveis, cuja arguição é tempestiva até ao trânsito em julgado da decisão final. Consequentemente, só poderemos estar perante uma nulidade secundária, cujo regime deve procurar-se no Código de Processo Civil (CPC), posto que das nulidades deste tipo se não ocupa o CPT (como o não faz o CPPT).

Nos termos do artigo 205º nºs 1 e 3 do CPC, as nulidades secundárias devem ser arguidas perante o tribunal onde forem cometidas, no momento em que tal aconteça, se a parte estiver presente como, no nosso caso, aconteceu (aponte-se que a própria recorrente afirma essa presença, ao alegar que “as duas testemunhas da Embargante inquiridas o foram com a oposição da CGD”), só podendo ser invocadas perante o tribunal superior se o processo subir em recurso antes de findar o prazo para a arguição.

Como assim, e porque a diligência onde ocorreu a arguida nulidade teve lugar no Tribunal recorrido, em 20 de Abril de 1999, na presença da arguente, que, aliás, voltou, ao menos, em 28 de Maio seguinte, a intervir no processo, sempre sem arguir a nulidade, o que só fez em 16 de Outubro de 2002, perante este Tribunal de recurso, é inoportuna essa arguição, achando-se sanada a eventual nulidade.

Improcede, pelo exposto, a primeira conclusão das alegações do recurso.

3.3. Nas demais conclusões trata a recorrente a questão de fundo, que é a de saber se o promitente-comprador a quem o promitente-vendedor entrega a coisa prometida, e que a usa, tem posse defensável por embargos à penhora promovida pelo credor hipotecário da mesma coisa.

Cumpra, antes de mais, alertar para que estamos perante um contrato-promessa celebrado em 1983, tendo a penhora ocorrido em 10 de Dezembro de 1991 (segundo a sentença, a data correcta será, antes, 10 de Janeiro de 1991, conforme consta do registo - fls. 26 -, o que, para o caso, é indiferente), e os presentes embargos sido deduzidos em 13 de Outubro de 1993.

Deste modo, não há que atender às alterações introduzidas pelos Decretos-Leis n.ºs. 329-A/95, de 12 de Dezembro, e 180/96, de 25 de Setembro, nos artigos 1037º a 1042º do CPC.

Pode, já, adiantar-se que, na vigência do identificado regime legal, ao caso aplicável, a jurisprudência dominante, quer do Supremo Tribunal de Justiça, quer da Secção de Contencioso Tributário deste STA, vai no sentido propugnado pela recorrente.

Deste Tribunal podem ver-se, entre outros, os acórdãos de 20 e 27 de Janeiro e 24 de Março de 1999, 25 de Outubro de 2000 e 17 de Outubro de 2001, nos recursos n.ºs. 22599, 22518, 22506, 22787 e 25713, respectivamente.

Nos termos do disposto no artigo 319º n.º 1 do CPT, os embargos de terceiro constituem o meio processual para o terceiro cuja posse seja lesada pela penhora se fazer restituir a essa posse.

A “posse é o poder que se manifesta quando alguém actua por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade ou de outro direito real”, como a define o artigo 1251º do Código Civil (CC).

O promitente-comprador a quem o promitente-vendedor entrega a coisa prometida vender, e que passa a usá-la em seu benefício, antes da concretização do contrato prometido, nem por isso se torna possuidor dela, já que não exerce poderes correspondentes ao direito de propriedade, mas ao direito de crédito que lhe confere a outorga da promessa; assim, não tendo um direito real de gozo, mas um direito real de garantia, este é insusceptível de ser ofendido pela penhora (promovida, aliás, no nosso caso, pelo credor hipotecário, que goza, também, de um direito real de garantia).

Sendo, embora, certo que a lei estendeu a protecção dada à tutela da posse a alguns titulares de mera detenção, como é o caso do locatário, do parceiro pensador, do comodatário e do depositário, como resulta do disposto nos artigos 1037º n.º 2, 1125º n.º 2, 1133º n.º 2, e 1188º n.º 2, todos do Código Civil, não o fez relativamente aos promitentes compradores que exercem poderes de facto sobre a coisa prometida vender sem a intenção de agir como beneficiários do direito. Ainda que a doutrina e a jurisprudência entendam que de tal protecção beneficiam os promitentes compradores que, pela convergência de uma multiplicidade de circunstâncias (designadamente, o haverem pago integralmente o preço, o ter-lhes o imóvel sido entregue como se já fora coisa sua), praticam os actos materiais correspondentes ao direito de propriedade com a intenção de exercerem o direito em seu próprio nome (vd. PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, CÓDIGO CIVIL ANOTADO, vol. III, em nota ao artigo 1252º).

Não é esse o caso da agora recorrida, relativamente a quem não se prova que haja recebido o imóvel penhorado como se seu já fosse, de modo a permitir-lhe, desde logo, gozar um direito real, com inversão do título de posse, demonstrando-se, apenas, que a tradição resultou de acto destinado a propiciar-lhes um direito pessoal de gozo, tendo em vista a próxima prevista alienação da propriedade, a realizar mediante a correspondente escritura pública de compra e venda.

Na verdade, o promitente comprador, enquanto não celebra o contrato prometido, e quando lhe é dado gozar a coisa prometida vender, fá-lo em razão da expectativa daquela celebração, bem sabendo que da coisa não é dono e não tendo, por isso, a intenção de exercer os direitos próprios de quem é o titular do direito de propriedade.

Até que se concretize o negócio prometido, não adquire a posse, já que tal aquisição, sendo derivada, há-de resultar da transferência da posse do antigo possuidor, o promitente vendedor.

Diga-se, por último, que este entendimento em nada prejudica o direito de retenção a que se refere o artigo 755º n.º 1 alínea f) do Código Civil. Este direito real de garantia não só não é impeditivo da penhora, como não é por esta afectado, pois sempre o seu titular pode reclamar o crédito na execução.

Procedem, pelo exposto, globalmente, as conclusões em apreço das alegações de recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgando improcedentes os embargos.

Custas a cargo da recorrida, mas só na 1ª instância, por aqui não ter contra-alegado.

Lisboa, 14 de Maio de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 14 de Maio de 2003.

Assunto:

Nulidade por omissão de pronúncia. Declaração de prescrição. Despacho administrativo que indefere o pedido de restituição de quantia paga e declarada prescrita.

Doutrina que dimana da decisão:

1. *Não enferma de nulidade por omissão de pronúncia a sentença que, sobre a questão da inconstitucionalidade de uma norma, suscitada no processo, diz que não vislumbra “qualquer desconformidade com os preceitos constitucionais”, pois a pronúncia ligeira, ou superficial, não consubstancia nulidade.*
2. *Não enferma de ilegalidade o despacho administrativo que indefere o pedido de quantia paga pelo requerente, proveniente de liquidação de impostos, mesmo se, no processo de impugnação judicial, e após o pagamento, o Juiz julgou extinta a instância, por inutilidade superveniente da dívida, por considerar prescrita a dívida, sem que de tal decisão tenha sido interposto recurso.*
3. *O despacho judicial julgando prescrita a dívida, proferido naquelas circunstâncias, não tem consequências senão quanto à extinção da lide impugnatória, porquanto o efeito prático da prescrição, de permitir ao devedor eximir-se ao pagamento, obstando à exigência de cumprimento coercivo por parte do credor, não mais pode ser alcançado, face ao anterior pagamento.*

Recurso n.º 276/03. Recorrente: DARTLUSO — Indústria Lusitana de Artigos Domésticos, L.dá; Recorrido: Subdirector-Geral do Departamento de Justiça Tributária da Direcção-Geral de Contribuições e Impostos; Relator: Exmo. Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **DARTLUSO - INDÚSTRIA LUSITANA DE ARTIGOS DOMÉSTICOS, LDA.**, com sede em Montalvo, Constância, recorre da sentença do Mm.º. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém que negou provimento ao recurso contencioso que interpôs de despacho do **SUBDIRECTOR-GERAL DO DEPARTAMENTO DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA DA DIRECÇÃO-GERAL DE CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS** que denegou o seu pedido de restituição de quantias pagas em 7 de Agosto de 1990, relativas a liquidação adicional de contribuição industrial e imposto extraordinário sobre lucros, relativos ao exercício de 1985.

Formula as seguintes conclusões:

“(i)

A sentença recorrida é nula, na medida em que não conheceu e decidiu de questão que suscitada foi no recurso onde foi proferida, ou seja não conheceu da questão da inconstitucionalidade suscitada, no sentido de que se deve e tem que entender ser inconstitucional a interpretação do n.º 1 do artigo 48º da Lei Geral Tributária no sentido que leva a distinguir, no que respeita à prescrição, ter o contribuinte pago ou não o imposto em causa, inconstitucionalidade consequência de violação do princípio da confiança ínsito nos princípios básicos de um Estado de direito democrático, consagrado no artigo 2º da Constituição da República Portuguesa e, ainda, por tal entendimento violar o disposto no artigo 103º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa, inconstitucionalidades estas que atempadamente foram arguidas.

(ii)

A sentença recorrida, de qualquer forma e sempre, impõe-se ser revogada, na medida em que nos termos e de harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 5º do Decreto-Lei 298/92, de 7 de Dezembro, e do disposto também no artigo 48º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, com a correcta interpretação deste preceito, se impõe a devolução aos contribuintes, no caso concreto à ora recorrente, das contribuições e impostos por eles pagos e objecto de impugnação pendente, contribuições e impostos esses que prescreveram “*ope legis*”, face ao disposto no citado preceito do n.º 2 do artigo 5º do referido Decreto-Lei 298/92, de 7 de Dezembro.

(iii)

Deve, assim, o presente recurso ser julgado inteiramente procedente e provado e, em consequência, revogar-se a sentença recorrida, e substituir-se a mesma por acórdão que julgue procedente e provado o recurso contencioso em que a dita sentença foi proferida (...).».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento: nem há a invocada nulidade por omissão de pronúncia, nem o problema da prescrição se pode pôr quando, como no caso, houve pagamento do tributo.

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

2. Vem estabelecida a factualidade seguinte:

«1.

Com relação ao exercício de 1985, foram, adicionalmente, liquidados, à aqui Rte, Contribuição Industrial - grupo A e Imposto Extraordinário sobre Lucros, nos montantes de, respectivamente, 359.294\$00 e 59.883\$00, no total de 419.177\$00.

2.

Em 18.6.1990, visando as liquidações em apreço, a Ite apresentou, na RF de Constância, p.i. de impugnação judicial, mais tendo, a 7.8.1990, procedido ao pagamento das importâncias indicadas em 1.

3.

O competente processo de impugnação judicial foi, então, autuado neste Tribunal com o n.º 83/98 e aí proferida, com data de 18.2.1999, decisão, intitulada “Despacho-Prescrição”, que faz fls. 41/42 do processo a este apenso e aqui se tem por reproduzida, onde se reconheceu e julgou “verificada a prescrição da dívida resultante da liquidação subjacente (...)” e se ordenou “o arquivamento definitivo dos autos, por inutilidade superveniente da lide”.

4.

A decisão aludida em 3. foi notificada ao mandatário judicial da impugnante (ora Rte) em, pelo menos, 15.3.1999, não tendo sido interposto recurso.

5.

Em 23.3.1999, a impugnante formulou o requerimento de fls. 47 dos autos de impugnação judicial apensos, solicitando que fosse ordenada a restituição da importância que tinha pago, pretensão sobre que recaiu o despacho de fls. 54 segs. (desses mesmos autos), indeferindo o requerido.

6.

O despacho identificado em 5. foi notificado ao mandatário judicial da impugnante (ora Rte), pelo menos, a 29.4.1999, não tendo sido objecto de recurso.

7.

Com base no conteúdo deste despacho, em 28.5.1999, a Rte apresentou na RF de Constância, dirigido ao respectivo Chefe, requerimento em que solicitava a passagem, em seu favor, do competente título de anulação para lhe ser restituída a importância de 419.177\$00 que, relativamente a Contribuição Industrial - grupo A e Imposto Extraordinário sobre Lucros, lhe havia sido adicionalmente liquidada, com referência ao ano de 1985.

8.

O Sr. Chefe, por despacho datado de 16.2.2000, que faz fls. 27 do processo administrativo apendiculado e que aqui se tem por totalmente reproduzido, indeferiu o requerido “por falta de suporte legal”.

9.

Do assim decidido, em 9.3.2000, apresentou a Rte recurso hierárquico, a que veio a ser negado provimento, mediante despacho proferido em 26.9.2000, em delegação de competência (...), pelo Sr. Subdirector Geral da Direcção de Serviços de Justiça Tributária da DGCI; o qual foi notificado à Rte em 23.1.2001 “.

3.1. Foram liquidados à ora recorrente, adicionalmente, contribuição industrial e imposto extraordinário sobre lucros, relativos ao exercício do ano de 1985 (no rosto da petição inicial, por evidente lapso, grafou-se 1995), tendo as quantias resultantes sido pagas em 1990.

A recorrente impugnou a liquidação, mas o processo foi mandado arquivar, por inutilidade superveniente da lide, com fundamento na prescrição da obrigação resultante da liquidação. Contra este despacho judicial, proferido em 1999, e notificado à ora recorrente, não foi interposto recurso, pelo que transitou em julgado.

Invocando o falado despacho, a recorrente solicitou à Administração a restituição do que pagara, pedido que foi indeferido, e o indeferimento mantido pelo superior para quem interpôs recurso hierárquico. Contra esse despacho da autoridade administrativa recorreu contenciosamente a ainda recorrente, vendo ser negado provimento ao recurso.

Interpõe, agora, o presente recurso jurisdicional, apontando dois vícios à sentença impugnada: nulidade por omissão de pronúncia, ao não ter conhecido da questão da inconstitucionalidade do n.º 1 do artigo 48.º da Lei Geral Tributária (LGT), interpretada com o sentido de relevar, para efeitos de prescrição, o pagamento da dívida de imposto; e erro de julgamento sobre o direito, ao não entender que devem ser devolvidas aos contribuintes as quantias pagas “que prescreveram “ope legis”, face ao disposto no (...) n.º 2 do artigo 5.º do (...) Decreto-Lei 292/92, de 7 de Dezembro” [parece haver aqui lapso da recorrente, que pretenderá referir-se ao Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro].

3.2. Com relevo para a decisão sobre a invocada nulidade da sentença, transcreve-se dela este passo:

“(…) não vislumbramos neste entendimento (...) qualquer desconformidade com os preceitos constitucionais, máxime, os vertidos nos arts. 2.º (princípio da confiança) e 103.º n.º 3 da CRP. O que sucedeu foi que, a ora Rte, por razões que aqui não cumpre escarpelizar, deixou, em tempo oportuno, de lançar mão dos mecanismos que a lei lhe facultava, destacadamente, o recurso jurisdicional, para obviar aos efeitos (com que, agora, manifestamente, não se conforma) decorrentes da decisão que decretou a prescrição”.

Deu, deste modo, a sentença, resposta à questão que lhe fora colocada pela recorrente no recurso contencioso: o n.º 1 do artigo 48.º da LGT seria inconstitucional, se interpretado com o sentido de “distinguir, no que respeita à prescrição, ter o contribuinte pago ou não o imposto em causa”, pois tal interpretação seria violadora “do princípio da confiança insito nos princípios básicos de um Estado de direito democrático consagrado no artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa, como também constitui ainda entendimento inconstitucional por violação do princípio expresso no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa”.

Pode entender-se que a resposta é breve, na expressão do Exm.º Procurador-Geral Adjunto; ou podem os mais severos dizer dela que é pouco convincente. O que não pode afirmar-se é que foi omitida pronúncia sobre a questão. Em lugar de omitida, a pronúncia foi, antes, emitida. E tanto basta para evitar que a sentença fique incurso em nulidade, pois não há nulidade por omissão de pronúncia senão quando o juiz de todo se não pronuncia. Quando o faz com fundamentação escassa, ou errónea, ou sem convencer, ou, até, erradamente, há, em todo o caso, pronúncia.

Razão por que improcede a primeira das conclusões da recorrente.

3.3. A segunda conclusão versa o tema da prescrição.

Ainda que a doutrina distinga a prescrição das causas extintivas das obrigações, dizendo dela que se trata, antes, de uma excepção, pode afirmar-se, para o efeito que aqui nos interessa, que a prescrição extingue o direito de crédito: ao devedor é conferida a faculdade de, decorrido que seja o prazo de prescrição, recusar o pagamento.

Por aqui já se vê que o devedor que cumpriu não mais poderá invocar a prescrição. Paralelamente, do credor que obteve a satisfação do seu crédito não mais se pode dizer que não exerceu o seu direito em devido tempo.

A ser de outro modo, como parece pretender a recorrente, todo o devedor que oportunamente cumpriu a obrigação a que estava adstrito poderia, decorrido que fosse o prazo de prescrição, reclamar do credor satisfeito a restituição do que em cumprimento da obrigação havia pago...

Assim, ao pagar a dívida resultante da liquidação já referida - e isso aconteceu, como se viu, em 1990 -, a recorrente fez com que se extinguisse a obrigação de imposto.

É claro que o pagamento não a impedia de discutir a legalidade da liquidação; e, se lograsse convencer de que ela era ilegal, poderia obter a restituição do que pagara, pois ficaria judicialmente assente que a obrigação de imposto não tinha, afinal, existência válida.

Porém, a impugnação judicial que a recorrente dirigiu contra a liquidação teve este desenlace: extinguiu-se, por se ter considerado que a obrigação prescreverá e, por isso, inútil se tornara discutir a legalidade do acto que a dera à luz.

Acatando esta decisão judicial, que pôs termo ao processo impugnatório, e da qual não recorreu, a então impugnante aceitou, do mesmo passo, a consolidação da liquidação, pois com isso desistiu de questionar, contenciosamente, a sua legalidade.

E o efeito prático do despacho judicial que entendeu prescrita a obrigação não foi além da extinção da instância na impugnação. A declaração de prescrição nesse despacho contida é, no demais, inconsequente, pois a sua utilidade prática - permitir ao devedor eximir-se ao pagamento, obstar à exigência de cumprimento coercivo por parte do credor - não podia já ser alcançada, face ao anterior pagamento.

Não se trata, pois, de dar uma ou outra interpretação ao artigo 48.º n.º 1 da LGT, que regula a prescrição das obrigações de imposto. A norma não tem, no caso, aplicação, porquanto a obrigação nascida por obra da liquidação impugnada extinguiu-se, pelo pagamento, em 1990. Antes, mesmo, da existência da LGT.

Nem foi por entender que o n.º 1 do artigo 48.º deste diploma só é aplicável às dívidas não pagas que a sentença recorrida manteve o despacho administrativo pela recorrente posto em crise. Foi, antes, porque considerou que a restituição solicitada à entidade recorrida “só seria possível e exigível se no processo de impugnação judicial se tivesse decidido, com trânsito em julgado, pela, v. g., anulação das liquidações adicionais visadas nestes autos”. E, como tal decisão não havia e, mais, estava definitivamente afastada a possibilidade de vir a surgir, perante a decretada extinção da instância, não era ilegal a decisão da Administração Fiscal de não restituir o que recebera em 1990, em resultado de um acto tributário de liquidação que se mantinha erecto.

Como assim, improcede, também, a segunda conclusão da recorrente.

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

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

Lisboa, 14 de Maio de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 14 de Maio de 2003.

Assunto:

Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos (diversos dos levados ao probatório) é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.

II — Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decisum.

Recurso n.º 277/03-30. Recorrente: Eusébio Manuel Vicente Dias Alfaiate; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. **EUSÉBIO MANUEL VICENTE DIAS ALFAIATE**, identificado nos autos, opôs-se, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Santarém, a uma execução fiscal que lhe foi instaurada.

O Mmo. Juiz daquele Tribunal julgou a oposição improcedente.

Inconformado, o oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Apresentou as pertinentes alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso versa matéria de facto, pelo que este Supremo Tribunal é hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

Ouvidas sobre a alegada questão prévia, as partes nada disseram. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Exm.º Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide artigos 101.º e 102.º do C. P. Civil, 45.º do CPT, 5.º do

ETAF, e 2.º e 3.º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o artigo 32.º, al. b) do ETAF:

”Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

«... .

”b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no artigo 41.º, 1, al. a) do ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Vejamos então.

Escreveu a EPGA no seu douto parecer:

”Nas conclusões 7ª e 11ª das suas alegações, o recorrente afirma factos que contrariam outros estabelecidos pelo Mmo. Juiz *a quo* na sentença recorrida”.

Vejamos então.

As conclusões referidas são do seguinte teor:

”7 - Acresce que a Directora do IEFP de Abrantes, por carta dirigidas à firma constituída pelo recorrente e pelos outros sócios, datada de 6 de Fevereiro de 1992, reconhece a sociedade como interlocutora.

«... .

”11 - Pelo que, de acordo com o termo de responsabilidade e o artigo 595.º do CC, a dívida em causa transmitiu-se com a constituição da sociedade a esta, tendo o credor, ora recorrente, ratificado essa transmissão”.

Pois bem.

Estamos realmente perante factos não estabelecidos na sentença recorrida, e dos quais o recorrente pretende extrair ilações jurídicas.

Tem assim razão o Ilustre Magistrado do MP.

Na verdade, há efectivamente matéria de facto a apreciar no recurso.

Do exposto, é legítimo pois concluir-se que o recurso versa também matéria de facto.

E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum* importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal *ad quem* define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações e, só depois de definida a sua competência, é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o Tribunal Central Administrativo, face aos normativos legais atrás citados.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 100 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 14 de Maio de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 14 de Maio de 2003.

Assunto:

Audiência prévia. Imposto de sisa e juros compensatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O artº 60º da LGT mais não é do que a transposição do princípio da participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhe dizem respeito e que encontra consagração expressa no artº 267º, nº 5 da CRP.*
- 2 — *Desde que ocorra qualquer das hipóteses previstas no prérito preceito legal é obrigatória a audição do contribuinte, sob pena de ter sido preterida formalidade essencial do procedimento tributário, que afecta a decisão que nele for tomada (cfr. artºs 135º e 136º, nº 2 do CPA).*
- 3 — *É de anular a liquidação de imposto de sisa e juros compensatórios em que foi preterida a audiência prévia do contribuinte, quando esta possa servir, precisamente, para o interessado procurar induzir a Administração Tributária a compatibilizar a observância da legalidade na elaboração do acto de liquidação com a situação efectivamente existente.*

Recurso n.º 317/03. Recorrente: M+SEGUR - Administração de Empresas, Comércio Móveis e Imóveis. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex^{mo} Consº Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - M. + Segur - Administração de Empresas, Comércio de Móveis e Imóveis, SA, com sede na Rua Latino Coelho, nº 246, Porto, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, que lhe negou provimento à impugnação judicial do acto de liquidação do imposto de Sisa e juros compensatórios, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1 - A sentença dá como provada e assente que “No procedimento administrativo que levou à liquidação impugnada não foi dado cumprimento ao disposto no art. 60º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo D.L. 298/98, de 17 de Dezembro, na redacção que lhe foi dada pelo art. 8º da Lei 15/2001, de 5 de Junho, por a Administração Tributária ter entendido que não havia lugar ao seu cumprimento por a liquidação ter decorrido da apreciação de factos fornecidos pelo contribuinte e no uso de poderes vinculados”.

2 - Nos termos do artigo 60º da LGT, deveria a impugnante ter sido notificada para exercer o Direito de Audição antes da liquidação, o que não ocorreu.

3 - A preterição de formalidade essencial consubstanciada na violação do art. 60º da LGT, ao caso aplicável, constitui uma ilegalidade do acto tributário.

4 - Constituindo uma ilegalidade, deveria o Tribunal *a quo* ter extraído os necessários efeitos, não podendo deixar-se seduzir por critérios ou juízos de oportunidade.

5 - A preterição de formalidade essencial, para além de constituir uma ilegalidade, é fundamento de impugnação judicial.

6 - Ao julgar improcedente a impugnação judicial pelas razões supra assinaladas em a) e ao manter o acto recorrido, a sentença em crise violou o art. 60º nº 1 a) da Lei Geral Tributária e o art. 99º d) do Código de Procedimento e Processo Tributário, pelo que não pode manter-se na Ordem Jurídica.

Revogando-se a sentença recorrida por outra que declare a ilegalidade do acto tributário identificado nos Autos e determinada a sua anulação, será feita Justiça.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, na medida em que “a falta de audição do contribuinte, em casos como o dos autos, constitui vício do procedimento tributário que determina a anulação da liquidação, por integrar preterição de uma formalidade legal imposta, desde logo, pela Constituição...”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Na decisão recorrida fixou-se a seguinte matéria de facto:

- O objecto da impugnação é o Imposto Municipal de Sisa liquidado nos termos do disposto no art.º 16º do Código do Imposto Municipal de Sisa e Imposto sobre Sucessões e Doações, no valor de 2.120.000\$00, e os respectivos juros compensatórios, estes no valor de 499.042\$00, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 3 de Maio de 1999;

- Em fundamento da referida liquidação foi indicado pela Administração Tributária que a liquidação se referia à perda de isenção do Imposto Municipal de Sisa de que beneficiara a impugnante, nos termos do art.º 11º, nº 3 do Código do Imposto Municipal de Sisa e Imposto sobre Sucessões e Doações, no momento da aquisição de dois prédios rústicos sítos no Lugar do Casal, freguesia do Pedroso, inscritos na matriz predial sob os artigos 2 253º e 5 429, que ocorreu em 9 de Março de 1994 e que foram revendidos apenas em 28 de Dezembro de 1998 a Predivera Investimentos - Compra, Arrenda e Venda de Imóveis, S.A.;

A impugnante adquiriu em 9 de Março de 1994, por escritura pública de compra e venda outorgada no 8º Cartório Notarial do Porto, dois prédios rústicos sítos no Lugar do Casal, freguesia do Pedroso, inscritos na matriz predial sob os artigos 2 253º e 5 429;

- No procedimento administrativo que levou à liquidação impugnada não foi dado cumprimento ao disposto no artº 60º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo DL 298/98, de 17 de Dezembro, na redacção que lhe foi dada pelo artº 8º da Lei 15/2001, de 5 de Junho, por a Administração Tributária ter entendido que não havia lugar ao seu cumprimento por a liquidação ter decorrido da apreciação de factos fornecidos pelo contribuinte e no uso de poderes vinculados;

- Em meados de 1994 a impugnante para pagar uma dívida a um seu administrador, entregou-lhe um terreno sito na Rua do Casal,

Pedrouços, Vila Nova de Gaia, para pagamento de uma dívida que tinha para com ele no valor de 26.000.000\$00, juntamente com uma procuração para que, em representação da empresa celebrasse, o respectivo contrato de compra e venda;

- O contrato de compra e venda não foi celebrado pelo referido administrador José Marques Vieira;

- O administrador José Marques Vieira, em meados de 1994 entrou na posse do referido imóvel, nele iniciando a construção de uns pavilhões;

- Nessa altura, o mesmo imóvel e a dívida de 26.000.000\$00 anularam-se mutuamente na contabilidade da impugnante;

- Os imóveis em questão no acto de liquidação foram vendidos pela impugnante em 28 de Dezembro de 1998 a Predivera Investimentos - Compra, Arrenda e Venda de Imóveis, S.A.;

A presente impugnação judicial foi instaurada em 30 de Julho de 1999.

3 - O objecto do presente recurso consiste em saber se é necessário proceder à audição do contribuinte antes da liquidação do imposto de sisa e juros compensatórios, no caso de, tendo sido por este adquiridos, em 1994, dois prédios rústicos e vendido um deles a um seu sócio, por dação em pagamento, sem que tivesse sido celebrado o respectivo contrato de compra e venda, vieram os mesmos prédios, posteriormente (28/12/98), a ser vendidos a um terceiro.

Na sentença recorrida, entendeu o Mm^o Juiz que, muito embora não tivesse sido dado cumprimento ao disposto no art^o 60^o da LGT, a verdade “é que a anulação do acto de liquidação neste momento se não afigura oportuna na medida em que, de acordo com a lei, teria que ser repetido o mesmo acto de liquidação”.

A recorrente continua a esgrimir com os mesmos argumentos apresentados antes da sentença e que apontam no sentido de que a referida audição não pode estar dependente de critérios de oportunidade, pelo que, não tendo sido cumprida aquela formalidade essencial, fica o acto em causa inquinado de ilegalidade, que determina a sua anulação.

Vejam, então, se lhe assiste razão.

4 - O princípio da participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes dizem respeito encontra consagração expressa no art^o 267^o, n^o 5 da CRP.

Por sua vez, o Código do Procedimento Administrativo concretizou este princípio no seu art^o 8^o, segundo o qual “os órgãos da Administração Pública devem assegurar a participação dos particulares, bem como das associações que tenham por objecto a defesa dos seus interesses, na formação das decisões que lhes disserem respeito, designadamente através da respectiva audiência”, de harmonia com as regras fixadas nos art^{os} 100^o a 103^o.

O art^o 60^o da LGT mais não é do que a transposição deste princípio para o procedimento tributário.

Com efeito, resulta deste preceito legal que os contribuintes, antes da liquidação e da conclusão do relatório da inspecção tributária, têm o direito de audição [n^o 1, als. a) e e)], para o que deverá a Administração Tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e a sua fundamentação, só sendo dispensada essa audição no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável (n^o 2).

No caso dos autos e como já salientámos, o Mm^o Juiz “a quo” entendeu que, não obstante ter sido preterida essa formalidade essencial do direito de audiência prevista no prérito art^o 60^o, neste momento não se afigurava oportuna a anulação do acto de liquidação, uma vez que, e de acordo com a lei, teria que ser repetido o mesmo acto de liquidação.

A este propósito e a nosso ver, importa trazer à colação a jurisprudência fixada no acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal de 17/12/97, in Bol. 472/246.

Aí se diz que “se se não puder afirmar que a decisão viciada só podia em abstracto ter o conteúdo que teve em concreto, procede a arguição da anulabilidade, devendo, em consequência, o acto ser anulado.

Efectivamente, o direito do interessado na participação da formação do acto de que é destinatário só será verdadeiramente violado se através dessa participação houver a possibilidade, ainda que ténue, de o interessado vir a exercer influência, quer pelos esclarecimentos prestados, quer pelo chamamento da atenção de certos aspectos de facto e de direito, na decisão a proferir, no termo da instrução...

Não basta, convém salientar, que a decisão seja proferida no exercício de poderes vinculados, para ter como não invalidante a violação do disposto no artigo 100.º do Código do Procedimento Administrativo, pois pode ainda ser possível, em certos casos de actividade vinculada, admitir a influência da participação do interessado no sentido daquela.

Consequentemente, a formalidade em causa (essencial) só se degrada em não essencial, não sendo, por isso, invalidante da decisão, nos casos em que a audiência prévia não tivesse a mínima probabilidade de influenciar a decisão tomada, o que impõe o aproveitamento do acto - *utile per inutile non viciatur* -, já que, como se salientou, a audiência dos interessados não é um mero rito procedimental” (no mesmo sentido, vide Acs. daquela Secção do STA de 20/6/02, in rec. n^o 412/02, e de 19/2/03, in rec. n^o 123/03).

Voltando ao caso dos autos, vem provado que, em 1994, data da aquisição dos imóveis pela recorrente, esta vendeu um terreno sito na Rua do Casal, Pedrouços, Vila Nova de Gaia, ao administrador José Marques Vieira para pagamento de uma dívida para com ele no valor 26.000.000\$00, sem que tivesse sido celebrado o contrato de compra e venda respectivo, sendo certo, porém, que este entrou na posse do referido imóvel, nele iniciando a construção de uns pavilhões, anulando-se, em consequência e mutuamente, o mesmo imóvel e a dívida na contabilidade da impugnante.

Nestas circunstâncias, o tribunal recorrido não pode afirmar que a audiência prévia da impugnante não se afigurava oportuna, na medida em que, de acordo com a lei, teria que ser repetido o mesmo acto de liquidação. Na verdade, a audiência da impugnante podia servir, precisamente, para a interessada procurar induzir a Administração Tributária a compatibilizar a observância da legalidade na elaboração do acto de liquidação com a situação assim existente.

A isto acresce que, como vem entendendo a doutrina e a jurisprudência, a exigência de juros compensatórios depende de o retardamento da liquidação ou o reembolso excessivo serem imputáveis ao contribuinte. Mas não basta que a conexão do facto ao contribuinte seja meramente objectiva, “impondo-se também um juízo subjectivo consistente na atribuição ou imputação da falta de cumprimento à

vontade do agente, de forma a poder formular-se a respeito da sua conduta, um juízo de censura, numa palavra, a culpa” (neste sentido, Conselheiro Jorge Sousa, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, pág. 146 e segs. e Ac. desta Secção do STA de 18/2/98, in rec. nº 22.325).

Ora, *in casu*, é patente que a audiência da impugnante a este propósito poderia ter, também, decisiva influência na fixação dos referidos juros.

Por último, não é de acolher aqui o argumento invocado por aquela Administração e que consta do probatório, de a liquidação ter decorrido da apreciação de factos fornecidos pelo contribuinte, o que justificaria a dispensa da audiência.

Com efeito, “por força do referido reconhecimento constitucional do direito de audiência, a audição não pode ser dispensada quando se decidir em sentido divergente da posição do contribuinte e em sentido desfavorável em relação a esta posição.

Por isso, aquela fórmula “com base na declaração do contribuinte” deve ser interpretada com o alcance de apenas dispensar a audição quando a liquidação for efectuada em sintonia com a posição que decorre da declaração do contribuinte, nos aspectos factual e jurídico.

Consequentemente, nos casos em que a liquidação seja elaborada com base nos elementos factuais constantes da declaração do contribuinte, mas com diferente enquadramento jurídico, não poderá dispensar-se a audição do contribuinte antes de efectuar a liquidação” (Diogo Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa, in LGT anotada, pág. 254) — como acontece na hipótese vertente.

Assim sendo, temos de concluir que era obrigatória, nos termos do disposto no art.º 60º, nº 1, al. a) da LGT, a audição da recorrente, pelo que não tendo ela sido efectuada, como resulta do probatório, se preteriu formalidade essencial do procedimento da liquidação do imposto de sisa e juros compensatórios susceptível de a afectar, pelo que terá de ser anulada (cfr. art.ºs 135º e 136º, nº 2 do CPA).

5 - Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e julgar procedente, nesta parte, a impugnação deduzida.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Maio de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 14 de Maio de 2003.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Inserido nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1ª Instância para o Supremo Tribunal Administrativo facto que contraria outro constante do quadro factual de-

senhado pelo tribunal a quo, a matéria de facto não se encontra consolidada, situação que reclama a intervenção do Tribunal Central Administrativo - Secção de Contencioso Tributário, assim se perfilando incompetência hierárquica do STA.

Recurso nº 319/03-30. Recorrente: José Maria dos Santos Pulido Valente; Recorrida: Câmara Municipal do Porto; Recorrente: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

José Maria dos Santos Pulido Valente, casado, arquitecto, residente na Rua Padre Xavier Coutinho, 61 - Porto, inconformado com a sentença do 3º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação efectuada pela Câmara Municipal do Porto (CMP) de compensação e de taxa de urbanização no âmbito do procedimento administrativo de licenciamento da operação em que o impugnante assumia a posição de requerente, vem até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1ª Quanto à compensação, a sentença recorrida assenta em argumentação viciada por uma insanável contradição intrínseca que, ademais, a torna verdadeiramente ininteligível, incorrendo, nessa medida, no vício de falta de fundamentação gerador da nulidade cominada no art.º 668º, 1, b), do CPC - pois que, em rigor, uma fundamentação ininteligível equivale a falta de fundamentação.

2ª. Efectivamente, o tribunal *a quo* defende, simultaneamente, duas concepções diametralmente opostas da prestação tributária prevista no art.º 16º/4 do DL 448/91, de 29.XII: por um lado, entende que tal prestação visaria compensar o município pelo “défice de cedência” de parcelas para o seu domínio público - “défice de cedência” que se apuraria por referência às áreas dimensionadas pela Portaria 1182/92, de 22.XII; por outro lado, considera, contraditoriamente, que a mesma prestação consistiria, afinal, na contrapartida devida pelo particular “em razão do benefício que retira da existência de equipamentos públicos noutras zonas do aglomerado urbano”.

3ª. A compensação prevista no art.º 16º/4 do DL 448/91 consiste numa prestação tributária cujo facto gerador (facto tributário) se corporiza nas despesas urbanísticas que o município tenha feito (ou venha a fazer) na instalação de equipamentos públicos situados dentro ou fora do perímetro do loteamento - circunstância essa que, naturalmente, dispensa o loteador de ceder (para o domínio público municipal) parcelas de terreno destinadas à implantação desses equipamentos.

4ª. O que, portanto, se visa compensar, segundo a estrutura normativa deste tributo, são as despesas realizadas pelo município na instalação dessas infra-estruturas urbanísticas.

5ª. É errada a tese que concebe o tributo previsto no art.º 16/4 do DL 448/91 como uma compensação do “défice de cedência” de parcelas para o domínio público municipal, por referência à dimensão global das áreas estabelecidas na Portaria 1182/92 - o que significa que o facto tributário não é, aqui, a não cedência, ou a cedência deficitária, de parcelas para o domínio público municipal.

6ª. A compensação cuja fórmula de cálculo se acha estabelecida na deliberação de 22.V.1994 da Assembleia Municipal do Porto - deliberação que teve como objectivo (falhado) a densificação regulamentar do art.º 16/4 do DL 448/91 -, na medida em que acolhe a referida concepção da compensação do “défice de cedência” de parcelas, não corresponde, de nenhum modo, à verdadeira estrutura normativa da prestação tributária prevista no art.º 16/4 do DL 448/91.

7ª. O que significa que a compensação prevista naquela deliberação municipal não é, em rigor, a compensação prevista no art.º 16º/4 do DL 448/91.

8ª. Deste modo, o acto tributário impugnando, que aplicou a fórmula de cálculo estabelecida naquela deliberação, traduz-se na liquidação de uma prestação tributária não prevista na lei, sendo, por isso, nula, nos termos do art.º 1º/4 da Lei 1/97, de 6 de Janeiro.

9ª. A compensação estabelecida na deliberação da Assembleia Municipal do Porto de 22.V.1994 - sobretudo porque, erradamente, repousa no facto tributário da “cedência deficitária” de parcelas para o domínio público municipal - é um verdadeiro imposto.

10ª. Razão por que o regulamento administrativo resultante da aprovação dessa deliberação viola o princípio constitucional da legalidade fiscal, nas suas vertentes de reserva formal (art.º 165º, 1, i), da CRP) e de reserva material (art.º 103º/2 da CRP)) de lei.

11ª. O conteúdo da fórmula de cálculo da compensação prevista naquela deliberação municipal nunca foi objecto de publicação antes da prática do acto de liquidação impugnando.

12ª. Por esse motivo, o correspondente regulamento autárquico, que teria por objecto a densificação do art.º 16º/4 do DL 448/91, nunca chegou a adquirir a eficácia jurídica que lhe permitisse fundar a liquidação impugnada - é o que resulta dos arts. 84º do DL 100/84, de 23.III, então em vigor, e 119º/2 da CRP

13ª. A taxa de urbanização prevista no art.º 102º do Regulamento Municipal de Obras do Porto, considerando o modo concreto como aí é configurada, é um verdadeiro imposto, violando esse preceito, por isso mesmo, o já identificado princípio constitucional da legalidade fiscal.

Contra-alegando, o Rcd.º conclui pelo não provimento do recurso.

O distinto PGA entende que, contrariando o Rct., na 11ª conclusão, o facto fixado pelo Mmo Juiz *a quo* na alínea g) do probatório da sentença recorrida, o recurso versa, também, matéria de facto, circunstância que obsta a que este STA. dele possa conhecer, sendo, competente, antes, o TCA, pela sua 2.ª Secção.

Dado conhecimento às partes desta posição do Ministério Público, sobre ela se pronunciou o Rct., contrariando-a.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

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

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão - artigos 3º da LPTA, 16º do CPPT e 101º e segs. do CPC.

Em sede factual, na decisão recorrida deu-se como provado que:

a) Em 19.IV.1996, o impugnante requereu à CMP o licenciamento da operação de loteamento e das correspondentes obras de urbanização incidente sobre um terreno situado na Rua dos Olivais e na Rua da Beneditina.

b) Tal operação de loteamento foi autorizada pela CMP, que emitiu o respectivo alvará com o n.º 3/98.

c) Nos termos desse alvará, foi cedido gratuitamente à CMP o lote n.º 7, destinado a estacionamento, para integração no domínio público.

d) Por outro lado, as obras de urbanização eram, nos termos do alvará, da inteira responsabilidade do requerente, aqui impugnante.

e) Pelo licenciamento da referida operação de loteamento, a CMP liquidou uma compensação no montante de esc. 7 560 000\$00 e a taxa de urbanização no valor de esc. 1 444 432\$00.

f) Tal compensação decorreu de a CMP não ter considerado necessário impor a reserva de mais espaços, para além do referido supra em c), destinados quer a equipamentos, quer a zonas verdes de utilização colectiva.

g) Através do Boletim da Câmara Municipal do Porto de 17.VI.1994, foi dada publicidade à deliberação da Assembleia Municipal do Porto que aprovou, por unanimidade, a “norma de cálculo da compensação pela não integração em domínio público de parcelas de terreno objecto de loteamento”.

h) Nesse mesmo Boletim, era referido que o montante da compensação a pagar ao Município seria o resultante da aplicação de uma fórmula cujos termos constam de fls. 93.

Exposto o quadro factual desenhado pela instância, cabe notar que a factualidade vertida na sua alínea g) se mostra abertamente contrariada pelo recorrente na 11ª conclusão da sua alegação de recurso.

Na verdade, enquanto o probatório nos dá conta de que “foi dada publicidade à deliberação da Assembleia Municipal do Porto que aprovou ... a norma de cálculo da compensação pela não integração em domínio público de parcelas de terreno objecto de loteamento”, o Rct. afirma que o conteúdo da fórmula de cálculo da compensação prevista naquela deliberação municipal nunca foi objecto de publicação antes da prática do acto de liquidação impugnando (sublinhados nossos).

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

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

E, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado em tais artigos 32º, 1, b), e 280º,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 exclusiva matéria de direito e fica, desde logo, definida a competência da 2ª Instância. E isto independentemente de, a final, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a fixação factual, os factos não provados alegados na peça recursiva são de todo irrelevantes para a decisão do recurso à face da posição de direito que entende adequada.

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

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

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

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

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

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

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 100 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 14 de Maio de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 14 de Maio de 2003.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Recurso de revista. Elaboração de acórdão. Remissão. Fundamentação - arts. 713º e 726º do CPC.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Limitando-se a Recorrente Fazenda Pública, no recurso jurisdicional que interpôs de sentença do TT de 1ª Instância, a, ao arrepio do aqui considerado, concluído e julgado, afirmar que os controvertidos tributos (taxa de ruminantes e taxa de comercialização) têm a natureza de taxa e não de imposto, sem afrontar, controverter ou rebater os argumentos e as razões de direito ali coligidos para viabilizar o entendimento sufragado e, assim, considerar quanto a eles, porque entretanto abolidos, verificada a invocada prescrição, aquele recurso, à minguada de melhor ou diferente fundamentação, há-se naturalmente improceder.

II — E a bondade do entendimento sufragado, que aliás consagra entendimento convergente da jurisprudência deste Supremo Tribunal e do Tribunal Constitucional, já em sede da fundamentação da decisão que cumpre ao Tribunal ad quem, viabiliza, de harmonia com o disposto nos arts. 713º n.º 5 e 726º do CPC, subsidiariamente aplicáveis, a remessa, sem mais, pura e simples, para os fundamentos da decisão com aquele impugnada.

Recurso n.º 343/03; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: FRI-CARNES, S. A.; Relator: Ex.ºm Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada com a aliás douta sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, 2º Juízo, que julgou procedente a oposição deduzida à execução fiscal que corre termos pela 2.ª Repartição de Finanças de Sintra para cobrança coerciva de dívida ao IROMA referente a taxa dos ruminantes e taxa de comercialização, reportada ao mês de Setembro de 1992, no valor de 8.933.102\$00, por Fricarnes, S A, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo a Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, perseguindo a revogação do sindicado julgado e o consequente prosseguimento da instância executiva, formulou, a final, as seguintes conclusões:

a) O prazo de prescrição de 8 anos previsto no artigo 48º, n.º 1 da Lei Geral tributária é aplicável apenas aos impostos e não às taxas;

b) O artigo 5º, n.º 2, do DL 398/98, de 17/12 dispõe que os novos prazos de prescrição previstos na LGT se aplicam aos impostos já abolidos, mas não às taxas;

c) No processo "sub judice" estamos perante várias taxas liquidadas ao abrigo dos Decretos-Leis 354/78, 240/82 e 343/86, e que foram objecto de execução fiscal;

d) *Tratando-se de taxas e não impostos não lhes é aplicável, para efeitos de prescrição, o disposto no artigo 48º da LGT;*

e) *A prescrição das taxas é aplicável o disposto no artigo 27º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, que estabelece ser de 20 anos o prazo de prescrição das contribuições e impostos em dívida ao Estado;*

f) *Ao decidir como decidiu a douda sentença recorrida violou o disposto nos artigos 5º, n.º 2, do DL 398/98, de 17/12 e artigo 48º da Lei Geral Tributária.*

A Oponente Fricarnes, S A, aqui Recorrida, em tempo processualmente útil também, contra-alegou sustentando a bondade e acerto do impugnado julgado, reclamando, em consequência, a sua confirmação, já que, aduziu, citando bem desenvolvidamente o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 96/2000, de 16 de Fevereiro de 2000, publicado no DR de 17 de Março de 2000, a questão suscitada pela Fazenda Pública no presente recurso - da natureza (se taxas ou impostos) das taxas exequendas (ruminantes e comercialização), deverá ter-se por doutrinariamente assente no sentido que lhe concedeu aquela decisão judicial.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois mui douto e bem fundamentado parecer opinando pela improcedência do recurso e consequente confirmação do julgado,

Uma vez que, sustentou, estando em causa "... as chamadas taxas de ruminantes e de comercialização previstas nos DL n.º 240/ 82, de 22 de Junho, e 343/86, de 9 de Outubro ...", já perante a jurisprudência deste Supremo Tribunal, que expressamente convoca e que, pela sua bondade, quer ver acolhida,

Pois, sendo as questionadas taxas de considerar como verdadeiros impostos, ocorria, tal como vem decidido, quanto a elas, a decretada prescrição - cfr. artigos 5º, n.º 2, do DL n.º 398/98, de 17.12, e 48º, n.º 1, da LGT.

Colhidos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

Dá-se aqui por reproduzida, para todos os efeitos legais e nos termos dos artigos 713º n.º 6 e 726º do CPC, a matéria de facto fixada e assente, por não controvertida, que consta dos pontos 1 a 5, de **II — Factos provados**, da sindicada sentença (fls. 192 e 193).

E tal como emerge da controvérsia proposta nas alegações e conclusões do presente recurso jurisdicional, a questão jurídica colocada e que importaria dirimir era tão-só a de saber se as designadas taxas de ruminantes e comercialização, dadas à execução de que os presentes autos são de oposição, integravam ou não o conceito de verdadeiros impostos, tal como vem fundamentadamente acolhido e decidido pela sindicada sentença, ou se, como, apenas implicitamente, parece entender a Recorrente Fazenda Pública, integram antes taxas *proprio sensu*,

Diversidade de entendimentos que releva, decisivamente, para a economia da impugnada decisão.

Na verdade e como vem de relatar-se, a Fazenda Pública não se conformou com o julgado que, no apontado pressuposto conceitual e perante o disposto nos invocados preceitos da Lei Geral Tributária e do diploma legal que aprovou e fez publicar, o DL n.º 398/98, de 17.12, entendeu tratar-se de *impostos* entretanto abolidos,"... os diplomas legais que os instituíram foram revogados pelo Dec.Lei

n.º 365/93 de 22/10..." e, na procedência da entretanto invocada (cf. requerimento de fls. 188) e declarada verificada prescrição da dívida exequenda, reportada que era a Setembro de 1992, julgou procedente a oposição à execução fiscal que apreciava.

Ora, atentando no teor das alegações e consequentes conclusões, que, aliás, se deixaram transcritas e que daquelas são a necessária síntese, importa concluir sem tibiezas que, nelas, a Recorrente Fazenda Pública se limita, no equacionado ponto e porventura para justificar a subseqüente impugnação jurisdicional subjacente ao presente recurso jurisdicional, a afirmar, sem mais, isto é sem desenvolver ou intentar desenvolver qualquer argumentação ou justificação jurídica minimamente consistente, que "... não estamos perante impostos, mas antes perante taxas liquidadas ao abrigo de vários diplomas." (cfr. VIII das alegações juntas),

De imediato e *in totum* passando a discorrer sobre os prazos de prescrição estabelecidos por lei para impostos e taxas para, a final, concluir que pela não verificação da decretada prescrição, em virtude de, reafirmando serem taxas e não impostos, ser de 20 anos o respectivo prazo (cfr. art.º 27º do CPCI).

Sem afrontar, controverter ou rebater os argumentos e razões de direito que, na sindicada sentença, bem criteriosamente, se haviam coligido para sustentar o entendimento a que depois se deu guarida para decidir pela verificação da invocada prescrição, já que de verdadeiros impostos, entretanto abolidos, se tratava,

Entendimento que, aliás e tal como bem atentamente anota o Ex.mo Procurador Geral Adjunto neste Supremo Tribunal, consubstancia adequado e bem rigoroso acolhimento da jurisprudência do Pleno deste Tribunal Superior (cfr. os citados acórdãos do Pleno da Secção, de 23.11.1994, processo n.º 13.593, in AP DR. de 27.08.96, p. 232 e da Secção de 28.04.1999, processo n.º 21.843, in AP DR., 1999, p. 1614).

Daí que, como vem de dizer-se, e apesar de não ser caso de se não conhecer do objecto do presente recurso jurisdicional, por, ainda assim e com elevado grau de bondade interpretativa, ser de considerar verificada a necessária antítese discursiva,

Já perante o acerto da solução alcançada, decorrente, como se deixa referido, da conveniente e bem criteriosa subsunção dos factos apurados e não controvertidos ao direito aplicável, interpretado, aliás, coincidentemente quer com a jurisprudência deste Supremo Tribunal, como anota o Ex.mo Magistrado do Ministério Público, quer com a jurisprudência do Tribunal Constitucional, como, por sua vez, evidencia a Recorrida e aqui Oponente,

De harmonia com o disposto nos arts. 713º n.º 5 e 726º do CPC e em sede decisória do presente recurso jurisdicional cumpre apenas remeter, como efectivamente se remete, pura e simplesmente, "... para os fundamentos da decisão impugnada" e, consequentemente,

Negar provimento ao recurso, assim confirmando, antes e integralmente, a sentença do TT de 1.ª Instância com ele impugnada.

Assim acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

Sem custas, por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 14 de Maio de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Branção de Pinho* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 14 de Maio de 2003.**Assunto:**

Nulidade de sentença. Omissão de pronúncia.

Doutrina que dimana da decisão:

É nula a sentença que não se pronuncia sobre questão suscitada pelas partes e cujo conhecimento não se mostra prejudicado pela solução dada às demais.

Recurso n.º 384/03, em que foi Recorrente Lusomundo Imobiliária 2, SA, e Recorrida Fazenda Pública e do qual foi Relator o Exm.º Cons.º Dr. Fonseca Limão.

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

Lusomundo Imobiliária 2, SA, inconformada com a sentença do M.º Juiz do T.T. de 1ª Instância, a fls. 102 e seguintes, que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação da "tarifa de conservação de esgotos" do ano de 1996, efectuada pela C.M. Lisboa, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

"A douda sentença recorrida é nula, nos termos da alínea d) do n.º 1 do art.º 668º do Código de Processo Civil, por manifesta omissão de pronúncia quanto a uma das questões suscitadas na petição da impugnação, designadamente a violação dos limites máximos previstos para o quantitativo da pretensa taxa de conservação da rede de esgotos" (conclusão 2).

A este propósito, o Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., convergiu com o entendimento da recorrente.

Contra-alegou a F.P., batendo-se pela manutenção do julgado, remetendo-se, porém, ao silêncio, no que respeita à alegada nulidade da decisão recorrida atrás referida.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando pelo conhecimento da alegada nulidade de sentença.

Sob os n.ºs 90º da petição inicial e 18 da peça alegatória de fls. 71 afirmou a ora recorrente que a fixação da tarifa de conservação de esgotos, cuja liquidação foi impugnada, em 0,25 sobre o valor patrimonial dos prédios, é ilegal por ser superior ao limite previsto no art.º 12º do D.L. 31674 e 102º da Portaria n.º 11.338.

Esta questão, todavia, não foi tratada na peça recorrida.

Ora, nos termos do art. 660º n.º 2 do C. P. Civil "o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras."

Por seu turno, nos termos do art. 668º n.º 1 al. d) daquele compêndio normativo, "é nula a sentença quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar..."

Assim, não se mostrando que o conhecimento da questão atrás referida estivesse prejudicado pela decisão dada às demais, impunha-se que tivesse sido decidida, pois que, tratando-se de taxa alegadamente superior ao limite legal, conduziria a liquidação para além do devido,

podendo, eventualmente, determinar a parcial procedência da impugnação. Resta, pois, concluir que ocorreu a apontada nulidade e, em consequência, declarar nula a peça recorrida, por omissão de pronúncia.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em declarar nula a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Maio de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 14 de Maio de 2003.**Assunto:**

Contra-ordenação - Nulidade insuprível - Requisitos da decisão que aplica a coima - Descrição sumária dos factos - Fixação da coima.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não constitui a nulidade insuprível prevista na al. b) do n.º 1 do art.º 79º do RGIT, a descrição sumária dos factos, ainda que em termos sensivelmente correspondentes ao auto de notícia, já que tal não concretiza mera remissão para o mesmo.*
- 2 — *A indicação dos elementos para determinação da medida da coima, previstos no art.º 27º do mesmo diploma legal, não é taxativa mas meramente exemplificativa.*

Recurso n.º 421/03. Recorrente: Ministério Público. Recorrida: TECNICRÉDITO ALD — Aluguer de Automóveis, SA. Relator: Exm.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pelo MP, da sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, que absolveu a arguida TECNICRÉDITO ALD, ALUGUER DE AUTOMÓVEIS, SA, da instância, não conhecendo do mérito da causa, nos autos de contra-ordenação à mesma movidos.

Fundamentou-se a decisão na procedência da excepção dilatória da nulidade da decisão que aplicou a coima, por falta dos respectivos requisitos legais - art.º 63º n.º 1 al. d) e 79º n.º 1, ambos do RGIT - pois que dela não consta, nomeadamente, "a indicação de todos os elementos que devem contribuir para a fixação do montante da coima"; nela se faz "mera remissão para a factualidade constante do auto de notícia"; "não elabora o raciocínio do cúmulo" nem aborda a questão de direito penal transitório que se coloca com a entrada em vigor, em 5/7/01, do RGIT.

O MP recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1 - Não é nula a decisão de aplicação de coimas que indica, embora sumariamente, abundantes elementos que a lei elenca para serem atendidos na graduação da sanção.

2 - Porque tal decisão não tem de ter as exigências de uma sentença criminal, não padece ainda de nulidade por não abordar a questão de direito penal transitório que a entrada em vigor do RGIT pode colocar.

3 - Ao decidir da forma como o fez, a douta sentença recorrida violou, por erro de interpretação, o disposto nos artigos 63º, nº 1, al. d) e 79º do RGIT.

4 - Deve, pois, ser anulada nos termos do artigo 75º, nº 2, al. b) do regime geral das contra-ordenações, aprovado pelo DL 433/82, de 27 de Outubro.”

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

“1) A decisão de aplicação da coima exarada nos autos de fls. 435 a fls. 44, objecto do recurso onde foi proferida a sentença de fls. 473 a 476, encontra-se ferida de nulidades insupríveis;

2) Na verdade, a referida decisão não contém a descrição sumária dos factos que constituem as pretensas contra-ordenações em que a ora recorrente teria incorrido, sendo certo que não pode ser legalmente havida como descrição sumária dos factos a simples e única remissão, como no caso *sub judice* se fez, para o que consta do auto de notícia, o que aliás foi feito até com uma descrição do mesmo entre aspas.

3) Igualmente a decisão administrativa de aplicação da coima não contém a indicação dos elementos que contribuíram para a fixação do montante da mesma;

4) Também ainda a decisão administrativa objecto do recurso onde foi proferida a sentença que ora sobe à apreciação deste Supremo Tribunal Administrativo não se debruçou nem contemplou sequer a questão da aplicação ou não à situação factual em causa das normas insitas no Regime Geral das Infracções Tributárias, apesar da publicação desse normativo legal ser posterior aos factos constantes do Auto de Notícia;

5) A decisão administrativa de aplicação da coima à ora recorrida encontra-se assim ferida de nulidades insupríveis, nos precisos termos que se contém no artigo 79º, nº 1 e 63º, nº 1, alínea d) do Regime Geral das Infracções Tributárias;

6) Deve, assim, o recurso ser julgado inteiramente improcedente e não provado e, em consequência, confirmar-se a sentença recorrida que julgou procedente a excepção dilatória consistente na nulidade da decisão de aplicação de coima, exarada de fls. 435 a 447 dos autos e, consequentemente, absolveu a arguida, ou seja a ora recorrida, da instância.”

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

Nos termos do artº 63º nº 1 al. d) do RGIT, constitui nulidade insuprível, no processo de contra-ordenação tributário, “a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas. . .”

Tais requisitos são os exigidos no artº 79º nº 1 do mesmo diploma, que se refere nomeadamente à “descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas” - al. b) - e indicação da “coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação” - al. c).

Como assinalam Jorge de Sousa e Simas Santos, in RGTI Anotado, 2001, pág. 435, nota 1, os requisitos referidos “visam assegurar ao arguido a possibilidade de exercício efectivo dos seus direitos de defesa, que só poderá existir com um conhecimento perfeito dos factos que lhe são imputados, das normas legais em que se enquadram e

condições em que pode impugnar judicialmente aquela decisão” pelo que tais exigências se devem considerar satisfeitas “quando as indicações contidas na decisão sejam suficientes para permitir ao arguido o exercício desses direitos”.

É, assim, desde logo, necessário incluir, na decisão, a descrição factual, ainda que em termos sumários.

Interpretando tal postulado, tem este STA considerado que não satisfaz tal exigência, a mera remissão, no ponto, para o auto de notícia.

Cfr. os Acds. de 18/02/98 Rec. 22.216 e 27/5/98 Rec. 22.456, 21/Fev/01 Rec. 25.661 e de 27/Out/99 e 16/04/97 in Ac. Douts., respectivamente 460-527 e 432-1432.

Não é, todavia, o caso dos autos.

Aqui, a decisão não se limita a remeter para o auto de notícia; antes, com base nele, ainda que de modo sensivelmente literal, descreve os factos integradores das infracções, assim possibilitando plenamente a predita defesa do arguido que, aliás, aprecia com pormenor.

Tal indicação significa precisamente que são esses os factos considerados pela acusação pelo que a transcrição, mais ou menos aproximada, do auto de notícia não equivale àquela postergada remissão pura e simples, não concretizando a alegada nulidade da falta de “descrição sumária dos factos”.

Tanto mais que, como se assinala na sentença recorrida e no Ac. da Relação do Porto de 19/03/97 Rec. 10.178, a decisão de aplicação da coima não tem de satisfazer às exigências de uma sentença criminal, devendo reduzir-se ao mínimo a tramitação processual, simplificando-se o processo contra-ordenacional, já que “o ilícito de mera ordenação social assume fundamentos éticos diversos do ilícito criminal”, visando-se ali a “protecção de bens jurídicos não fundamentais à vida em sociedade”.

Exige igualmente a lei - dita al. c) -, a indicação dos elementos que contribuíram para a fixação da coima, referidos no artº 27º do RGIT.

Como aí se prescreve, “a coima deverá ser graduada em função da gravidade do facto, da culpa do agente, da sua situação económica. . .”, devendo exceder o benefício económico obtido com a infracção.

O preceito enuncia a dosimetria da coima, definida essencialmente em função de elementos objectivos e subjectivos.

Cfr. Diogo Leite de Campos e outros LGT Anotada, 2ª edição, pág. 476, nota 1.

E, conforme entendimento deste STA, a sua enumeração não é taxativa mas meramente exemplificativa, não se tornando necessário elencar todos os indicadores referidos na lei, e permitindo-se referir outros que aí não venham definidos.

Cfr. o recente Ac. de 03/07/02 Rec.235/02.

Ora, em termos de graduação das coimas aplicadas, a decisão teve em conta encontrar-se a falta regularizada, referiu a proibição da “reformatio in pejus”, considerou acidental o cometimento das infracções, enunciou a forma da culpa e referiu ser estável a situação económica da arguida, o que, na sua globalidade, satisfaz ao postulado pelo dito artº 27º.

Pelo que igualmente se não verifica a apontada nulidade.

Refira-se finalmente que o facto de a decisão que aplicou a coima não explicitar “o raciocínio do cúmulo” nem abordar a questão de

direito penal transitória “resultante da entrada em vigor do RGIT,” não integra qualquer nulidade insuprível das previstas no artº 63 do mesmo diploma legal mas, porventura, erro de julgamento.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida para ser substituída por outra que leve em conta o ora decidido.

Custas pela recorrida com taxa de justiça de 300 Euros.

Lisboa, 14 de Maio de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 14 de Maio de 2003.

Assunto:

Impugnação judicial. Contribuições para a Segurança Social. Dedução (artigo 25.º n.º 2 do CIRS).

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *As contribuições para a Segurança Social respeitantes a período anterior àquele em que ocorre o respectivo pagamento que o contribuinte teve obrigatoriamente de pagar, nesse ano, em virtude de deferimento de pedido seu, facultativo embora, nos casos em que aquele pedido é permitido para os ditos efeitos de contagem de tempo para aposentação / jubilação, enquadram-se nas deduções referidas no n.º 2 do artigo 25.º do CIRS, sendo, por isso, dedutíveis ao rendimento do ano em que ocorre o seu pagamento.*

Recurso n.º 471/03. Recorrente: Domingos Soares Brandão. Recorrida: Fazenda Publica. Relator: Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformado com a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga que lhe julgou improcedente a impugnação judicial que havia deduzido contra liquidação de IRS do ano de 2000, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o impugnante Domingos Soares Brandão, nos autos convenientemente identificado.

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

1. *No ano de 2000, para efeitos de aposentação e resultante da contagem de tempo de serviço militar obrigatório, prestado nos anos de 1973 a 1975, o recorrente descontou para a Caixa Geral de Aposentações a quantia total de 297.996\$00;*

2. *Essas contribuições são obrigatórias, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 25.º n.º 2 do CIRS;*

3. *A douda decisão recorrida violou o disposto nos artigos 1.º n.º 1 e 25.º n.º 1 a.a) e n.º 2 do CIRS.*

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal já o Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu depois sucinto mas doudo parecer opinando pelo provimento do presente recurso, já de harmonia com a jurisprudência pacífica da secção que, em casos idênticos, se vem firmando e que exemplificativa e expressamente convoca.

Colhidos os vistos legais, e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

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

1. *O impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos de 2000, para efeitos de liquidação do IRS, tendo ali inscrito, no campo relativo a contribuições obrigatórias para regimes de protecção social, o valor de 1 612 191\$00 - doc. de fls. 5;*

2. *A administração fiscal não aceitou, neste valor, a verba de 297 996\$00, paga como contrapartida da contagem do tempo de serviço que o impugnante pediu e a Caixa Geral de Aposentações efectuou - doc. 3, de fls. 7.*

E, com base nela, houve por bem julgar improcedente a impugnação judicial deduzida, apesar de, como curiosamente se começou por salientar na sindicada sentença, ser precisamente em sentido contrário o entendimento que a jurisprudência deste Supremo Tribunal vinha acolhendo para questões/ situações semelhantes, a saber nos acórdãos de 02.06.99 e de 15.06.00, respectivamente nos processos n.º 23 487 e 25 129, aquele embora com um voto de vencido.

E assim julgou o Mmo. Juiz do tribunal ora recorrido, apesar de expressamente reconhecer não ter “... a pretensão de descortinar algo que não foi visto pelos Exmos Conselheiros...” e apesar de estar também convicto de que, “... em caso de recurso, o aqui decidido, em contrário da orientação daqueles doudos arestos, será revogado...”

Pois, aditou, à guiza de fundamentação do dispar entendimento que sufragaria no julgado, ser-lhe este imposto pela *consciência e notório sentido de justiça*.

Ainda assim, quiçá injustificada e incoerentemente, afirmando, sobre o controvertido ponto - melhor interpretação a dar ao questionado artigo 25.º n.º 2 do CIRS -, que “*Neste particular ... qualquer das posições é defensável: as contribuições são obrigatórias porque o impugnante, voluntariamente, incorreu nessa obrigatoriedade...*”

E, de uma penada, considerando que “... as deduções de que fala este normativo referem-se ao rendimento do ano em causa, pelo que as contribuições obrigatórias ali previstas são apenas aquelas a que o trabalhador dependente esteve sujeito em função daquele rendimento, sabendo-se que essas contribuições são, justamente, calculadas com base nesse rendimento.”

Concluiu pela improcedência da impugnação judicial,

Para, adiante e a final, ainda injustificada e aqui inexplicavelmente, se fazer expressa referência a *contagem de juros pedidos* e respectivo termo inicial que se apurará e a contar da data em que ao impugnante foi reembolsado o valor da liquidação!!!.

Ora, tudo visto, sem mais delongas e/ou considerações, importa se afirme desde já, até face ao que se deixa transcrito da sindicada sentença, que esta se não pode manter, antes se impondo a sua revogação,

Já pela bondade do entendimento que, em contrário, a jurisprudência deste Supremo Tribunal vem reafirmando - cfr., para além do referidos pela sindicada sentença, os invocados pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público, a saber, acórdãos de 16.10.02, processo n.º 26.829 e de 30.10.02, processo n.º 26.589 -, entendimento que, por economia processual, aqui se dá por reproduzido e para cuja fundamentação, pela apontada razão, também se remete, pois vai traduzido nos sumários que destes acórdãos oportunamente se extraíram, a saber:

Processo n.º 26.829.

I - As leis fiscais que usam termos próprios de outro ramo do direito devem interpretar-se, em regra, com o sentido que aí têm;

II - A expressão "contribuições obrigatórias para regimes de protecção social", utilizada no artigo 25.º, n.º 2, do CIRS, deve entender-se no sentido de contribuições não integrantes dos esquemas de prestações complementares da iniciativa dos particulares;

III - São contribuições obrigatórias as estabelecidas para a contagem do tempo do serviço militar, ainda que o contribuinte tivesse de fazer um requerimento.

E Processo n.º 26.589

As contribuições para a segurança social respeitantes a período anterior àquele em que ocorre o seu pagamento que o recorrido teve obrigatoriamente de pagar, neste ano, por virtude do seu pedido, facultativo, de contagem do tempo em que prestou serviço militar para efeitos de aposentação/jubilização, nos casos em que é permitido o pedido de contagem desse período para efeitos de aposentação/jubilização enquadram-se nas deduções referidas no n.º 2 do artigo 25.º do CIRS, sendo dedutíveis ao rendimento do ano em que ocorre o seu pagamento.

Entendimento que o Senhor Juiz do tribunal ora recorrido não curou sequer de considerar, ainda que para o afastar, como não logrou demonstrar convictamente que não era o que melhor traduzia a adequada interpretação da questionada norma - o artigo 25.º n.º 2 do CIRS -.

Assim e antes de harmonia com a apontada jurisprudência, já perante o disposto também no artigo artigo 8.º n.º 3 do Código Civil, que ao julgador recomenda considere, nas decisões a proferir, o tratamento dado aos casos análogos para, assim, porventura alcançar a perseguida e sempre desejável interpretação e aplicação uniformes do direito.

Sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juizes deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional, revogar a sentença com ele impugnada e consequentemente julgar antes procedente a impugnação judicial deduzida.

Sem custas aqui e na 1.ª Instância

Lisboa, 14 de Maio de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 14 de Maio de 2003.

Assunto:

Sentença de verificação e graduação de créditos. Omissão de pronúncia.

Doutrina que dimana da decisão:

Havendo sido reclamados, a par de créditos de diversos tributos, os respectivos juros de mora e não tendo sido estes considerados na graduação de créditos, a sentença enferma do vício de limite de omissão de pronúncia, por isso que é nula nos termos da 1ª parte da alínea d) do n.º 1 do artigo 668º do CPC, subsidiariamente aplicável.

Recurso n.º 541/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: BPI, SA; Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública, inconformada com a sentença de verificação e graduação de créditos de fls. 34.35, do 3º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1 - A sentença sob recurso, ao graduar os créditos reclamados pela Fazenda Pública, não procedeu, como devia, à graduação dos juros de mora respeitantes aos mesmos créditos, ocorrendo, por isso, (a) nulidade prevista no art.º 125º do CPPT.

2 - Mostram-se, assim, violadas as disposições conjugadas dos arts. 822º, 1, do CC, 8º do DL n.º 73/99, de 16.III, e 40º, n.º4, da LGT. Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

E a questão decidenda é a de saber se, em relação aos juros de mora dos "créditos reclamados", se verifica omissão de pronúncia.

A instância decidiu graduar os créditos reconhecidos do seguinte modo:

1º. Crédito reclamado pela Fazenda Pública respeitante a contribuição autárquica do ano de 1998;

2º. Crédito reclamado pelo BPI, SA;

3º. Crédito reclamado pela Fazenda Pública relativo a IRS;

4º. Créditos reclamados pela Fazenda Pública relativos a contribuições para a Segurança Social;

5º. Créditos exequendos.

Claramente, não há aqui qualquer referência aos *juros de mora* dos créditos provenientes de contribuição autárquica do ano de 1998, de IRS e de contribuições para a Segurança Social, uns e outros expressamente reclamados a fls. 22-25.

Temos, pois, que a instância não se debruçou, como devia, sobre os ditos juros de mora, assim postergando o dever imposto pelo n.º 2 do artigo 660º do Código de Processo Civil - *o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras* - em consequência do que a decisão em foco se mostra inquinada

com o vício de limite da alínea d) do n.º 1 do artigo 668º daquele compêndio adjectivo - omissão de pronúncia.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, anulando-se a sentença recorrida, baixando os autos à instância a fim de ser proferida nova sentença de verificação e graduação de créditos com integral acatamento do dever de pronúncia.

Não é devida tributação.

Lisboa, 14 de Maio de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 14 de Maio de 2003.

Assunto:

Graduação e verificação de créditos. Juros de mora dos créditos reclamados. Omissão de pronúncia. Nulidade da sentença.

Doutrina que dimana da decisão:

Tendo a FP reclamado na petição das dívidas os juros de mora respeitantes aos períodos nela consignados e não havendo qualquer decisão, quanto aos juros assim reclamados, na sentença de verificação e graduação dos créditos, ocorre omissão de pronúncia, que acarreta a sua nulidade.

Recurso nº 550/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Fernando Costa Neves, Lda; Relator: Exmo Consº Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - A Fazenda Pública, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, que graduou os créditos pela forma que consta de fls. 19, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1 - A douta sentença sob recurso, ao graduar os créditos reclamados pela Fazenda Pública, não procedeu, como devia, à graduação dos juros de mora respeitantes aos mesmos créditos, ocorrendo, por isso, nulidade prevista no art.º 125 do CPPT.

2. - Mostram-se assim violadas as disposições conjugadas dos art.ºs 822º, 1 CC., 8º do DL nº 73/99, de 16/3 e 40º nº 4 da LGT.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença recorrida.

A recorrida não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do recurso merecer provimento, uma vez que a sentença recorrida, ao não graduar os juros de mora, é nula por omissão de pronúncia.

2 - A sentença recorrida graduou os créditos verificados da seguinte forma:

1º - Créditos reclamados respeitantes a IVA e IRC;

2º - Créditos da Segurança Social, reclamados e exequendos.

Alega, porém, a recorrente FP que o Mmº Juiz "a quo", ao graduar os créditos reclamados, devia ter feito também referência aos juros de mora que lhes dizem respeito.

Vejam-se lhe assiste razão.

3 - A nulidade da sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o tribunal deixe de se pronunciar sobre questões que devia apreciar (cfr. artº 125º do CPPT).

Na falta de norma neste diploma sobre os deveres de cognição do tribunal, há que recorrer à norma do artº 660º, nº 1 do CPC, por força do disposto no artº 2º, al. e) do CPPT.

Naquele normativo, impõe-se ao juiz o dever de conhecer todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que, quando o tribunal consciente e fundamentadamente não tome conhecimento de qualquer questão, poderá haver erro de julgamento, se for errado o entendimento em que se baseia esse conhecimento, mas não nulidade por omissão de pronúncia.

Esta só ocorrerá nos casos em que o tribunal, pura e simplesmente, não tome posição sobre qualquer questão que devesse conhecer, inclusivamente, não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento.

No caso dos autos e como vimos, os créditos reclamados dizem respeito a IVA, IRC e Segurança Social e na petição das dívidas a FP reclamou também os juros compensatórios e de mora respeitantes aos períodos nela consignados.

Acontece que, na sentença de verificação e graduação destes créditos, não se encontra qualquer decisão quanto aos reclamados juros compensatórios e moratórios, nem na sua fundamentação se lhes faz qualquer referência. Por outro lado, esta decisão do Mm.ª Juiz "a quo" não se encontra prejudicada pela solução dada a qualquer outra.

Assim sendo, forçoso é concluir que se verifica a alegada nulidade por emissão de pronúncia.

No mesmo sentido, vide Ac. desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo de 12/2/03, in rec. nº 1.971/02.

4 - Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso e anular a decisão recorrida por omissão de pronúncia, ordenando-se que os autos baixem à 1ª Instância, a fim de ser proferida nova sentença que leve em conta o agora decidido.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Maio de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 14 de Maio de 2003.

Assunto:

Recurso "per saltum". Matéria de facto. Incompetência do STA. Competência do TCA.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso "per saltum", matéria de facto, é de concluir pela incompetência do STA e pela competência do TCA para daquele conhecer.

Recurso n.º 1751/02, em que foi Recorrente Director-Geral dos Registos e do Notariado e Recorrida EFANOR — Investimentos, SGPS, SA, e do qual foi Relator o Exm.º Cons.º Dr. Fonseca Limão.

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

O Director-Geral dos Registos e do Notariado, inconformado com a sentença, a fls. 138 e seguintes, do M.º Juiz do T.T. de 1ª Instância do Porto que, em sede de execução de julgado, declarou "a nulidade da dedução operada a título de participação emolumentar", daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo, onde, para além do mais, afirma:

"Nos termos da nota discriminativa, foi paga, a 05 de Junho de 2002, a importância correspondente à liquidação anulada (€ 74.819,68), acrescida dos competentes juros, deduzida de € 84, nos termos da tabela anexa ao R.E.R.N., e de € 6.936,53, a título de participação emolumentar" (conclusão 2).

O relator, por despacho de fls. 193, considerando ser a sentença inteiramente omissa quanto à data do referido pagamento e que a determinação dessa data envolvia apreciação da matéria de facto, o que escapava aos poderes de cognição deste S.T.A., concluiu não ter o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito e, assim, propendeu a declarar incompetente esta formação para o apreciar.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, apenas o fez o D.G.R.N. que, em síntese, afirmou que constitui questão de facto a de saber quando ocorreu tal pagamento muito embora não constitua objecto do recurso.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º., junto deste S.T.A., viria a convergir com o entendimento do relator.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão da competência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso.

Na verdade, confrontada a conclusão atrás referida com a peça recorrida, desde logo resulta que esta é inteiramente omissa quanto à data em que o referido pagamento ocorreu.

E, saber se este ocorreu em 5/6/02, é questão que se integra no domínio dos factos, pois que se trata de captar uma ocorrência da vida real que em nada se prende com a interpretação e aplicação da lei.

Por outro lado, na medida em que foi levada às conclusões, integra o objecto do recurso, como flui dos art. 684º e 690º do C.P. Civil.

Não tem, pois, o recurso, por exclusivo fundamento, matéria de direito.

O que, nos termos dos art.ºs 21º n.º 4, 32º n.º 1 al. b), 39º e 41º n.º 1 al. a) do E.T.A.F. determina a incompetência do S.T.A. para o conhecimento do recurso e a competência, para o efeito, do T.C.A.

Termos em que se acorda em declarar este S.T.A. incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso e competente, para tanto, o T.C.A., pela Secção do Contencioso Tributário. Sem custas.

Lisboa, 14 de Maio de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 14 de Maio de 2003.**Assunto:**

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso versa matéria de facto quando o recorrente, nas conclusões das alegações, controverte directamente o probatório fixado no tribunal recorrido.

Recurso n.º 1793/02. Recorrente: INTRANS — Indústria de Transportes Automóveis, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exm.º Cons.º Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento em vício de violação de lei, INTRANS — Indústria de Transportes Automóveis, Lda., com sede na Rua Lucinda Simões, 11, 1º, Lisboa, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS do ano de 1994 e juros compensatórios.

Por sentença de fls. 113 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a impugnação improcedente e manteve o acto impugnado.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a impugnante para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 121 e seguintes.

Em contra-alegações, a Fazenda Pública sustentou a sentença recorrida.

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

Ouvida, a recorrente entende que de facto o recurso versa matéria de facto.

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

Como vem sendo jurisprudência deste STA, é pelas conclusões das alegações de recurso que se faz a sua delimitação objectiva.

Significa isto que, se nas conclusões de recurso o recorrente alegar factos que não foram dados como provados na sentença recorrida ou se impugnar o probatório fixado pela sentença recorrida, o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, pois versa, ou também versa, matéria de facto.

Ora, lendo as conclusões das alegações, vemos que na conclusão C), a recorrente escreveu: “os factos alegados pela impugnante foram provados - ver fls. 68 e verso dos autos”. E na conclusão D), escreveu: «Estranhamente, na sua fundamentação o Sr. Juiz “a quo” não dá tais factos como provados.»

É nítido, nestas conclusões, que o recurso controverte o probatório fixado pela sentença recorrida, pelo que não versa matéria exclusivamente de direito, própria de um recurso de revista.

Este STA somente é competente, nos recursos *per saltum*, quando os mesmos se cingirem à matéria de direito, pois se o recurso versar matéria de facto, competente para dele conhecer é a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos termos dos arts. 32º, n.º 1, al. b), e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia suscitada pelo M.º P.º e declaram este STA incompetente para o efeito o TCA, para onde os autos deverão ser remetidos, após o trânsito em julgado deste acórdão, conforme vem requerido a fl. 142.

Custas pela recorrente, com 120 euros de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 14 de Maio de 2003. — Almeida Lopes (relator) — António Pimpão — Brandão de Pinho.

Acórdão de 14 de Maio de 2003.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso versa matéria de facto se o recorrente alega factos que não foram tomados em consideração pela sentença recorrida.

Recurso n.º 1843/02. Recorrente: Maria Francelina Escalera; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão — por vencimento.

Com fundamento nos vícios de violação de lei e de forma, MARIA FRANCELINA ESCALEIRA deduziu oposição à execução fiscal que contra si foi instaurada para cobrança de uma dívida ao Instituto de Emprego e de Formação Profissional.

Por sentença de fls. 74 e seguintes, o Tribunal Tributário do Porto julgou a oposição improcedente.

Inconformada, a oponente recorreu para este STA, tendo apresentado as alegações de fls. 99 e seguintes.

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

Ouvida, a recorrente nada disse.

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

Como vem sendo jurisprudência deste STA, é pelas conclusões das alegações que se faz a delimitação objectiva do recurso.

Significa isto que, se nas conclusões o recorrente alega factos que não foram tomados em consideração pela sentença recorrida ou se controverte os factos dados como provados no Tribunal de 1.ª Instância, então o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Ora, na 5.ª conclusão das suas alegações, a recorrente alega um facto que vai contra outro estabelecido na sentença recorrida.

Por outro lado, nas 6.ª e 11.ª conclusões, a recorrente faz afirmações de facto que o tribunal recorrido não estabeleceu nem tomou em conta: que a execução fiscal foi instaurada sem título executivo e que no cálculo do valor a repor não foram levados em conta os postos de trabalho criados.

Ora, resulta destas conclusões que o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, pois também trata de matéria de facto.

Nos recursos *per saltum*, o STA apenas é competente quando o recurso versar matéria exclusivamente de direito, pois, de contrário, é competente a Secção de Contencioso Tributário do TCA, nos termos dos arts.ºs 32º, n.º 1, al. b) e 42º, n.º 1, al. a), do ETAF.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo M.º P.º e declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, declarando competente para o efeito o TCA, para onde a recorrente pode requerer a remessa do processo.

Custas pela recorrente com 100 euros de taxa de justiça e metade de procuradoria. Contudo, beneficia de apoio judiciário.

Lisboa, 14 de Maio de 2003. — António Pimpão (relator) — Brandão de Pinho — Almeida Lopes (vencido, pois o recurso somente versa matéria de direito).

Acórdão de 14 de Maio de 2003.

Assunto:

Inconstitucionalidade. Repristinação.

Doutrina que dimana da decisão:

A declaração de inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, de uma norma, determina a repristinação da legislação revogada por essa norma, tendo o tribunal o dever de, oficiosamente, fazer a indagação da legislação revogada pela norma declarada inconstitucional.

Recurso n.º 1934/02. Recorrente: Ministério Público; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

Nos presentes autos de reclamação de créditos, a Fazenda Pública reclamou o pagamento de créditos da Segurança Social e de IVA

de 1995 a 1999, juros compensatórios referentes ao IVA de 1995, IRC e IRS de 1995 a 2000 e imposto de selo de 1996 a 1998.

Por despacho liminar de fls. 28 a 30, o Tribunal Tributário de Leiria rejeitou liminarmente os créditos provenientes de contribuições para a segurança social, IVA, IRS, IRC imposto de selo e juros compensatórios e moratórios, todos reclamados pela Fazenda Pública, após considerar que o representante da Fazenda Pública não tem legitimação processual para representar a segurança social, pois não há lei que atribua essa competência e representação à Fazenda Pública.

Deste despacho recorreu o M^o P^o para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 36 e seguintes, nas quais concluiu que estão em causa impostos indirectos no que respeita ao IVA e ao imposto de selo, os quais podem ser reclamados independentemente de qualquer prazo. No que respeita às normas que atribuem à Fazenda Pública a representação da Segurança Social nos processos de execução fiscal, o M^o P^o entende que essas normas são as constantes dos art^{os} 42^o, n^o 1, al. c), 329^o, n^o 1, al. b) e 331^o do CPT.

Não houve contra-alegações.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Quanto à primeira parte do despacho recorrido, entendeu o M^o Juiz *a quo* que, como os créditos reclamados pela Fazenda Pública são todos posteriores aos anos da penhora, não podiam ser reclamados.

No que respeita aos impostos indirectos reclamados, o despacho não se pode manter.

Com efeito, nos termos do art^o 736^o, n^o 1, do Código Civil, o Estado goza de privilégio mobiliário geral para garantia dos créditos por impostos indirectos, e também pelos impostos directos inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora e nos dois anos anteriores.

O IVA e o imposto de selo são impostos indirectos.

Como decorre daquela norma do CC, os impostos indirectos podem ser reclamados independentemente de qualquer prazo (quer sejam anteriores, quer posteriores à penhora). O mesmo se passa com os respectivos juros compensatórios, que são acessórios da dívida principal.

Nesta parte, o despacho recorrido não se pode manter.

Vejamos o outro problema de direito: legitimidade da Fazenda Pública para reclamar créditos da segurança social.

O despacho recorrido entendeu que, na sequência de um acórdão do Tribunal Constitucional que declarou inconstitucional, com força obrigatória geral, o art^o 25^o do Decreto-Lei n^o 411/91, de 17 de Outubro, nos termos do qual as instituições de previdência ou de segurança social nos tribunais tributários é exercida pelo representante do Ministério Público, não havia qualquer norma a atribuir à Fazenda Pública a representação das instituições de segurança social nos tribunais tributários.

Sucedo que, nos termos do art^o 282^o, n^o 1, da Constituição da República, a declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral determina a repristinação das normas revogadas pela norma inconstitucional.

Nos termos do art^o 664^o do CPC, os tribunais têm o dever de fazer a indagação das normas jurídicas aplicáveis ao caso concreto.

Deste modo, se aquela norma foi declarada inconstitucional com força obrigatória geral, havia que indagar qual a norma anterior que não fosse inconstitucional e dar-lhe aplicação ao caso concreto.

Ora, antes daquele Decreto-Lei n^o 411/91, de 17 de Outubro, estavam em vigor as normas pertinentes do Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n^o 154/91, de 23 de Abril.

Nos termos do art^o 1^o do CPT, esse diploma aplicava-se ao processo relativo ao exercício dos direitos tributários em tudo o que não estivesse estabelecido em leis especiais. Nos direitos tributários estavam abrangidos os de natureza parafiscal, como é o caso das contribuições para a segurança social.

Nos termos do art^o 42^o, n^o 1, al. c) do CPT, competia ao representante da Fazenda Pública nos tribunais tributários "a representação da administração fiscal ou de qualquer outra entidade pública no processo de execução fiscal".

De acordo com o disposto no art^o 329^o, n^o 1, al. b) do CPT, "o representante da Fazenda Pública reclamará os créditos desta e os das entidade que represente, nos termos dos artigos seguintes".

Resulta destas disposições que o representante da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários tinha legitimidade para reclamar os créditos da segurança social.

Ao mesmo resultado temos de chegar pela aplicação dos art^{os} 15^o, n^o 1, al. b), 243^o do CPPT.

Actualmente, o processo de execução fiscal das dívidas da segurança social consta do Decreto-Lei n^o 42/2001, de 9 de Fevereiro, que entrou em vigor no dia 10.8.2001.

Como se vê, não foi pelo facto de uma norma ter sido declarada inconstitucional com força obrigatória geral que desapareceu a base legal para a intervenção do representante da Fazenda Pública em representação das instituições da segurança social.

Com o devido respeito, mas o M^o Juiz *a quo* partiu de um prisma *de iure constituendo*, quando deveria ter indagado o prisma *de iure constituto*.

Assim, procedem as conclusões do recurso do M^o P^o.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em conceder provimento ao recurso do M^o P^o e em revogar o despacho recorrido na parte respeitante às contribuições para a segurança social, ao IVA, ao imposto de selo e aos respectivos juros compensatórios e moratórios, devendo ser proferido novo despacho liminar isento dos erros apontados.

Sem custas.

lisboa, 14 de Maio de 2003. — Almeida Lopes (relator) — Fonseca Limão — Brandão de Pinho.

Acórdão de 14 de Maio de 2003.

Assunto:

Recurso jurisdicional. CPPT. Apresentação de alegações.

Doutrina que dimana da decisão:

Interposto recurso para o TCA de sentença proferida em 1.ª instância, o recorrente tem necessariamente que apresentar as alegações no Tribunal recorrido, nos termos do disposto no artigo 282.º, 3, do CPPT.

Recorrente: José Baptista Travassos Garrancho; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa

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

1 — José Baptista Travassos Garrancho, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Évora, a liquidação adicional de IRS de 1990, e juros.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente. Inconformado, o impugnante interpôs recurso para o TCA, declarando expressamente pretender alegar no Tribunal Superior.

O recurso foi admitido.

Porém, e porque o recorrente não apresentou alegações no tribunal recorrido, no prazo referido no n.º 3 do artigo 282.º do CPPT, o Mm. Juiz relator do TCA, julgou deserto o recurso.

O recorrente reclamou para a conferência.

O TCA desatendeu a reclamação.

Inconformado, o impugnante, ora recorrente, interpôs recurso para este STA, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

a) O recorrente foi notificado da douda sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Portalegre, que julgou a impugnação judicial apresentada totalmente improcedente.

b) Interpôs, ao abrigo do disposto no artigo 280.º do CPPT, recurso para o Venerando Tribunal Central Administrativo, o que fez através de requerimento entregue no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Portalegre.

c) Manifestou, nesse mesmo requerimento, a sua intenção de alegar no Tribunal de recurso — ou seja, no Tribunal Central Administrativo — nos termos do artigo 282.º do CPPT.

d) Foi notificado de que o recurso tinha sido admitido.

e) Foi notificado do despacho proferido pelo Sr. Juiz Desembargador Relator, que considerou o recurso deserto, por falta de apresentação das alegações.

f) Não se conformando com esta decisão, o contribuinte apresentou reclamação para a conferência do Venerando Tribunal Central Administrativo, na sua 2.ª Secção de Contencioso Tributário, a qual foi desatendida, por acórdão que lhe foi devidamente notificado.

g) Não se conformando também com o teor desse acórdão, apresentou, ao abrigo do disposto no artigo 32.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), do artigo 131.º da Lei do Processo dos Tribunais Administrativos e Fiscais, recurso para a 2.ª Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

h) Teve em consideração que o presente processo se iniciou em 12 de Abril de 1996, data anterior à entrada em vigor do DL n.º 229/96, de 29/11, e a extinção do 3.º grau de jurisdição do contencioso tributário apenas produz efeitos relativamente aos processos instaurados após a sua entrada em vigor — 15 de Setembro de 1997.

i) No que toca aos recursos jurisdicionais, o n.º 1 do artigo 171.º do CPT estabelecia que a interposição de recurso se faz por meio de requerimento, em que se declara a intenção de recorrer e “... no caso de o recorrente pretender, a intenção de alegar no Tribunal de recurso” (Regime que já vinha do CPCI — vd. artigo 259.º).

j) Este regime manteve-se, mesmo após a entrada em vigor do CPPT, para os processos “antigos”, situação alterada a partir de 4 de Julho de 2001, data da entrada em vigor da Lei n.º 15/2001.

k) O artigo 282.º do CPT estabelece que a interposição de recurso se faz por meio de requerimento em que se declare a intenção de recorrer, parecendo impor-se as alegações no Tribunal *a quo*.

l) Mas o n.º 4 desse mesmo artigo 282.º refere: “Na falta de declaração da intenção de alegar...”, o que torna indiscutível que esta disposição legal aponta para uma opção:

i) o recorrente pode alegar no Tribunal *a quo*;

ii) o recorrente pode alegar no Tribunal *ad quem*, desde que tenha manifestado essa intenção.

m) E no caso dos autos o recorrente manifestou essa vontade, no requerimento de interposição do recurso.

n) Deve, por isso, ter-se em consideração a subsistência da doutrina do artigo 171.º do CPT, considerando-se como lapso de redacção ou em redacção deficiente a do n.º 4 do artigo 281.º do CPPT.

o) Deve afastar-se a possibilidade de se fazer uma interpretação ab-rogante da 1.ª parte do n.º 4 do artigo 228.º do CPPT.

p) Deve fazer-se uma interpretação correctiva do n.º 1 do artigo 282.º do CPPT, por ser mais conforme aos princípios da boa-fé e à regra de acesso ao direito (artigo 20.º da CRP), tanto mais que o recorrente declarou expressamente que queria alegar no Tribunal *ad quem* e o Tribunal de 1.ª Instância admitiu o recurso sem reserva.

q) A interpretação do artigo 282.º do CPPT, perfilhada pelo acórdão recorrido, segundo a qual não se admite a apresentação de alegações no Tribunal *ad quem*, viola de modo intolerável e arbitrário a estabilidade das relações processuais e as expectativas fundadas na própria norma legal.

r) Da norma legal em causa pode o intérprete retirar, como consequência, de boa-fé, que as alegações poderiam ser apresentadas, quer no Tribunal *a quo*, quer no Tribunal *ad quem*.

s) Quando as normas legais não são claras — é indiscutivelmente esse o caso do artigo 282.º do CPPT — a sua interpretação deve ser sempre aferida de acordo com as normas e princípios constitucionais, entre os quais o da segurança e da boa-fé.

t) Interpretado conforme a Constituição e, em especial, o princípio de acesso ao Direito e o princípio da boa fé, a norma legal contida no artigo 282.º, 4, do CPPT, segundo o qual, “na falta de declaração de intenção de alegar... o recurso será logo julgado deserto no Tribunal recorrido”, pode um recorrente cujo processo teve início quando vigorava o Código de Processo Tributário, manifestar no Tribunal recorrido a declaração de intenção de alegar, apresentando as suas alegações no Tribunal de recurso, após notificação para o efeito — contrariamente ao que pretende o doudo acórdão recorrido.

Não houve contra-alegações.

O EPGA teve vista nos autos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto assente na instância, e que é necessária para a decisão da causa:

1. Pelo requerimento de fls. 99, entrado em 8/10/2001, veio o ora reclamante José Baptista T. Garrancho interpor recurso da sentença para o TCA, manifestando a sua intenção de alegar no Tribunal de recurso, tendo o recurso sido admitido pelo despacho de fls. 301, em 16/10/2001.

2. Pelo despacho do relator de fls. 307 ... foi julgado deserto o recurso por falta de alegações nos termos do n.º 4 do artigo 282.º do CPPT.

3. Está em causa a interpretação do n.º 4 do artigo 282.º do CPPT, tendo em conta que, aquando da interposição do recurso, estava já em vigor a Lei n.º 15/2001, de 5/6, que no seu artigo 12.º estabelece que “os procedimentos e processos pendentes regulados pelo Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, passam a reger-se pelo Código de Procedimento e de Processo Tributário, sem prejuízo do aproveitamento dos actos já realizados”.

Estando nós perante uma disposição de natureza adjectiva, é indubitável a aplicação do CPPT. O recorrente concorda.

Já vimos que o dito recorrente defende poder apresentar as alegações no tribunal *ad quem*, à semelhança do que acontece no domínio do CPT, e que, a seu ver, decorre igualmente do CPPT.

Vejamos então.

As regras gerais da forma de interposição do recurso vêm inscritas no artigo 282.º do CPPT.

Dispõe o citado artigo:

1. A interposição do recurso faz-se por meio de requerimento em que se declare a intenção de recorrer.

2. O despacho que admitir o recurso será notificado ao recorrente, ao recorrido, não sendo revel, e ao Ministério Público.

3. O prazo para alegações a efectuar no tribunal recorrido é de 15 dias contados, para o recorrente, a partir da notificação referida no número anterior e, para o recorrido, a partir do termo do prazo para as alegações do recorrente.

4. Na falta de declaração de alegar, nos termos do n.º 1, ou na falta de alegações, nos termos do n.º 3, o recurso será julgado logo deserto no tribunal recorrido.

...

O recorrente vê na expressão “falta de declaração de alegar”, do n.º 4 do citado artigo, uma referência à possibilidade de apresentar alegações no tribunal *ad quem*.

Isto era efectivamente assim no domínio do CPT.

Disponha o artigo 171.º deste Código:

1. A interposição do recurso faz-se por meio de requerimento em que se declare a intenção de recorrer e, no caso de o recorrente o pretender, *a intenção de alegar no tribunal de recurso*.

...

4. *Na falta de declaração da intenção de alegar nos termos do n.º 1 e na falta de alegações, o recurso será logo julgado deserto no tribunal recorrido...*

...

Pois bem.

Diferentemente do que defende o recorrente, afigura-se-nos indubitável, na filosofia do CPPT - e na letra do pertinente articulado — que as alegações de recurso devem ser necessariamente apresentadas no tribunal recorrido.

Não assim no domínio do CPT.

Na verdade, os pertinentes normativos deste Código asseguravam — expressamente, aliás — a possibilidade do recorrente poder alegar no tribunal superior.

Já o contrário acontece, como dissemos, no domínio do CPPT.

E isto decorre desde logo da letra do n.º 3 do artigo 282.º do CPPT, acima transcrito.

Acresce dizer que foi expurgada do CPPT uma norma como a do n.º 5 do artigo 171.º do CPT, que dispunha que “o disposto neste artigo não prejudica o preceituado na lei respectiva quanto ao recurso para o Supremo Tribunal Administrativo”, com a possibilidade, ao abrigo desta norma, de apresentação de alegações no STA (enquanto tribunal de recurso), ao abrigo do preceituado do § único do artigo 87.º do R.S.T.A.

Acresce que no artigo 286.º do CPPP (sob a epígrafe “subida do recurso”), disposição equivalente ao artigo 174.º do CPT, eliminou-se a referência aos n.ºs. 2 e 3 do dito artigo 174.º, que previam expressamente a notificação do recorrente para alegar no tribunal superior (quando tivesse manifestado essa intenção), o que também vai no sentido da dita interpretação.

Finalmente, pode dizer-se que no artigo 282.º do CPPT (sob a epígrafe “interposição, processamento e julgamento dos recursos”), norma equivalente ao artigo 169.º do CPT, deixou de fazer-se referência às “disposições em contrário deste Código e da lei orgânica do tribunal para quem se recorrer”, que constam da redacção deste artigo do CPT.

Podemos concluir assim inequivocamente que o recorrente tem necessariamente que alegar no tribunal recorrido, não obstante a redacção menos conseguida do n.º 4 do artigo 282.º do CPPT.

O que aliás está na esteira da moderna tendência processual, segundo o qual o juiz pode sempre suprir as nulidades da sentença (artigo 668.º do CPC, aplicável subsidiariamente — artigo 2.º, e) do CPC), o que supõe a apresentação de alegações no tribunal recorrido.

E não vale dizer que o Juiz da 1.ª instância admitiu o recurso e mandou subir o processo, sendo que o recorrente referiu expressamente pretender alegar no tribunal superior.

Por duas razões: primeiro, porque o despacho do juiz, nesta matéria não vincula o tribunal superior — vide artigo 687.º, 4, do CPC; depois, porque, interposto o recurso, o juiz só tem que o admitir ou rejeitar, não tendo que se pronunciar sobre a referência do recorrente à apresentação de alegações no tribunal superior.

Nem vale argumentar com a suposta violação do princípio do acesso ao direito.

O recorrente tem direito ao recurso, a efectivar nos termos da lei.

Nem vale falar na violação do princípio da boa-fé.

Quem tem que interpretar devidamente a lei é o recorrente. Se a interpreta mal, o prejuízo é seu.

Não é uma questão de boa ou má fé.

É uma questão apenas de interpretação da lei.

A decisão recorrida não merece censura.

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

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

— Lisboa, 14 de Maio de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*

Acórdão de 14 de Maio de 2003.

Recurso n.º 21.959, em que é recorrente Estêvão Neves, S. A. e recorrido o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Relator, o Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Nos presentes autos do recurso contencioso em que é recorrente Estêvão Neves, S. A., sendo autoridade recorrida o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, foi proferido o acórdão de fls. 89 e seguintes a negar provimento ao recurso.

Por requerimento de fl. 100, a recorrente veio pedir a esclarecimento do acórdão, pois para se apurar se um requerimento entrou fora do prazo deveria tomar-se em consideração o princípio da aplicação do prazo mais favorável à salvaguarda dos direitos do contribuinte.

A autoridade recorrida não respondeu ao pedido de esclarecimento.

O M.^o P.^o emitiu douto parecer nos termos do qual se deve indeferir o requerimento.

Corridos os vistos cumpre decidir o requerimento.

Mais que um pedido de esclarecimento, o que a requerente mostra é que não se conforma com a decisão, pois deveria tomar em consideração o princípio da aplicação do prazo mais favorável à salvaguarda dos direitos do contribuinte.

Estamos num processo de contencioso administrativo, no qual não encontra guarida o princípio, de raiz penal, da aplicação da lei mais favorável. O tribunal decidiu como decidiu sem precisar de tomar em consideração esse princípio.

Acontece que os requerimentos de esclarecimento das decisões judiciais não servem, nem podem servir, para que os recorrentes manifestem discordância para com o julgado. Somente se as decisões judiciais forem obscuras ou ambíguas é que se justifica um pedido de esclarecimento.

Logo, não há nada a aclarar.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em indeferir o requerimento da recorrente.

Custas do incidente a cargo da requerente, com 75 euros de taxa de justiça.

Lisboa, 14 de Maio de 2003. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 20 de Maio de 2003.

Assunto:

VERCIL — *sujeição a IVA*.

Doutrina que dimana da decisão:

O produto comercializado em farmácias sob a designação de VERCIL não está isento de IVA, devendo ser tributado à taxa normal, por isso que não se encontra registado como "medicamento", nem é produto farmacêutico destinado exclusivamente a fins terapêuticos e profiláticos.

Recurso n.º 36/03-30. Recorrente: BELFÁRMACO - Produtos Farmacêuticos e de Cosmética, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

BELFÁRMACO - Produtos Farmacêuticos e de Cosmética, Lda, com sede na Rua Visconde das Devesas, 367 - Vila Nova de Gaia, inconformada com o acórdão do TCA de fls. 206-208 que, concedendo provimento a recurso da Fazenda Pública, revogou sentença do 2.º Juízo do TT de 1.ª Instância do Porto, julgando improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação de IVA no montante global de esc. 9 204 806\$00, referente aos anos de 1986, 1987 e 1988, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

I - O *VERCIL* é um medicamento ou produto farmacêutico destinado exclusivamente a fins terapêuticos e profiláticos;

II - Assim como esteve isento de imposto de transacções, também beneficia da isenção prevista no artigo 9.º, n.º 34, do CIVA.

III - A Administração Fiscal não pode recorrer à analogia com outro produto para decidir a qualificação do *VERCIL*.

IV - Para se incluir o produto *VERCIL* no ponto 2.4, alínea a), da Lista I anexa ao CIVA, não é necessário que o mesmo esteja registado como medicamento ou especialidade farmacêutica.

V - O legislador não optou pela obrigatoriedade de registo ou reconhecimento por uma entidade pública como medicamento ou especialidade farmacêutica para os incluir na indicada verba 2.4.

VI - Foram violadas as disposições do art.º 9.º, n.º 34, do CIVA e o ponto 2.4, alínea a), da Lista anexa ao CIVA.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o julgado deve ser confirmado.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A questão decidenda é a de saber se o produto *VERCIL* está, ou não, abrangido na previsão da alínea a) do ponto 2.4 da Lista I anexa ao CIVA.

Em sede factual, temos:

1. A impugnante é tributada na 2.ª RF de Vila Nova de Gaia pelo exercício da actividade de produtos farmacêuticos, encontrando-se integrada, em termos de IVA, no regime normal de periodicidade mensal.

2. Os serviços da Divisão de Prevenção e Inspeção Tributária, em 30.III.1990, fizeram uma visita às instalações da impugnante, motivada por um pedido de reembolso da importância de esc. 552 275\$00, relativo ao 3.º trimestre do ano de 1990.

3. Os serviços de fiscalização, pela análise da contabilidade da impugnante, consideraram que foram liquidados a menos, de IVA, os seguintes montantes:

1986: esc. 1 026 955\$00;

1987: esc. 1 133 680\$00;

1988: esc. 1 266 261\$00;

1989: esc. 1 440 294\$00,

porque esta havia contabilizado IVA à taxa zero na comercialização do produto *VERCIL*, que a AF considerou dever ser tributado à taxa normal.

4. Com base na informação prestada pelos serviços de fiscalização, foi organizado o processo administrativo com vista à fixação à impugnante do IVA referente aos anos de 1996 a 1999, a liquidar nos termos do artigo 82º do CIVA.

5. Elaborada a nota de apuramento modelo 382, a impugnante foi notificada em 30.XII.1991 para, no prazo de 15 dias a contar dessa notificação, proceder ao pagamento voluntário da quantia de esc. 4 314 915\$00, de IVA dos anos de 1986 a 1989, acrescida de esc. 2 080 298\$00 de juros compensatórios.

6. Não tendo sido pagos voluntariamente os referidos montantes, foram aqueles debitados ao tesoureiro da Fazenda Pública para cobrança virtual, pelos conhecimentos n.ºs 356/92, 357/92, 358/92 e 359/92, em 03.II.1992.

7. A impugnante apresentou reclamação da liquidação perante o DRSRAIVA, cuja decisão se desconhece.

8. O produto comercializado sob a denominação *VERCIL* tem como elemento activo gama benzeno hexacloroeto com a fórmula química C₆H₆CL₆ também denominado lindano; é um insecticida, larvicida e acaricida, podendo ser utilizado localmente numa solução de álcool de 0,2% ou uma aplicação de 0,1%, sendo eficaz contra os piolhos e, numa emulsão de 1%, é utilizado como tratamento da sarna.

9. A "pediculosis capitis", pediculose de crianças, pode ser tratada com esta substância numa solução de 0,2% de hexacloroeto de gama benzeno em óleo de coco, tendo o creme, loção ou champô com a mesma substância efeitos curativos da "phthirus pubis".

10. O *VERCIL* ainda não se encontra registado como medicamento, decorrendo o processo administrativo necessário para esse efeito.

11. O produto só é comercializado em farmácias.

12. Destina-se ele a ser aplicado em uso externo no homem e é utilizado quando as pessoas são atacadas por parasitas para combater e evitar a reprodução e infestação de outras pessoas.

13. No dia 23.II.1992, a impugnante deduziu a presente impugnação.

Exposta a materialidade afirmada pelas instâncias (que este Supremo tem de acolher - artigos 21º, 4, do ETAF e 729º, 2, do CPC, sendo que não vem invocada, nem se perfila, qualquer das ressalvas da 2ª parte do n.º 2 do seu artigo 722), é, desde logo, de referir que, segundo o artigo 9º, n.º 34, do CIVA (redacção do artigo 4º do DL n.º 185/86, de 14.VII), "estão isentos do imposto as transmissões de bens e as prestações de serviços referidas na Lista I."

E a Lista I anexa a tal diploma (na redacção dada pelo art.º 4º da Lei n.º 42/85, de 22.VIII, subordinada à epígrafe *Bens e serviços sujeitos a taxa reduzida*) menciona em 2.4, no campo de "Produtos farmacêuticos e similares e respectivas substâncias activas", *medicamentos, especialidades farmacêuticas e outros produtos farmacêuticos destinados exclusivamente a fins terapêuticos e profilácticos*

O artigo 2º, a), do DL n.º 72/91, de 08.II, define *medicamento* como "toda a substância ou composição que possua propriedades curativas ou preventivas das doenças e dos seus sintomas, do homem ou do animal, com vista a estabelecer um diagnóstico médico ou a restaurar, corrigir ou modificar as suas funções orgânicas".

E na alínea seguinte se estabelece que se entende por *especialidade farmacêutica* "todo o medicamento preparado antecipadamente e introduzido no mercado com denominação e acondicionamento próprios".

Segundo o artigo 4º,1, do mesmo decreto-lei, "os medicamentos, para serem introduzidos no mercado, carecem de autorização do Ministro da Saúde".

Hoje, cabe ao INFARMED - instituto que, nos termos do n.º 1 do artigo 4º do DL n.º 495/99, de 18.XI, "exerce a sua actividade sob a superintendência e a tutela dos Ministros da Saúde e das Finanças - a autorização, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários (n.º 1 do artigo 6º de tal diploma legal).

Isto na compreensível linha de exigência afirmada no já longínquo ano de 1957, em que foi publicado (18.XII) o DL n.º 41 448, cujo artigo 1º estabeleceu que "os novos medicamentos especializados ou especialidades farmacêuticas nacionais e estrangeiras ou de marca estrangeira carecem, para serem lançados no mercado, de autorização da Direcção-Geral de Saúde."

Pois bem, descendo ao caso dos autos, temos que o produto em causa, comercializado sob a denominação de *VERCIL*, é um insecticida larvicida e acaricida, que não se encontra registado como "medicamento" - itens 8 e 10 do probatório.

Como assim e desde logo, não cabe no conceito legal de *medicamento*, dado pelo DL n.º 72/91.

Mas, mesmo que o contrário houvesse de entender-se, é óbvio que, não se encontrando registado como *medicamento*, não poderia ter o falado tratamento de favor em sede de IVA (taxa zero). E, ademais, não se trata de produto farmacêutico destinado *exclusivamente* a fins terapêuticos e profilácticos. É que, se o probatório nos diz que, "numa emulsão de 1 %, é utilizado como tratamento da sarna" e que a "pediculose de crianças pode ser tratada com esta substância numa solução de 0,2 % de hexacloroeto de gama benzeno em óleo de coco, tendo o creme, loção ou champô com a mesma substância efeitos curativos da *phthirus pubis* ", tal acção terapêutica, curativa, não é exclusiva, por isso que se trata, primacialmente, de um insecticida.

Em suma: o produto comercializado pela Rct. sob a denominação de *VERCIL* não está isento de IVA, devendo, efectivamente, ser tributado à taxa normal.

Decidindo neste pendor, o aresto recorrido não merece censura.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 20 de Maio de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 20 de Maio de 2003.

Assunto:

Emolumentos notariais.

Doutrina que dimana da decisão:

As normas da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17-7, não se referem à situação dos presentes autos em que se

questiona a cobrança de emolumentos notariais incidentes sobre o acto notarial de compra e venda de um imóvel. Emolumentos a que se refere o art.º 5.º da Tabela de Emolumentos anexa ao Código do Notariado são de qualificar como taxa e não como imposto.

Recurso n.º 90/03, em que são recorrente Sotomar - Empreendimentos Industriais e Imobiliários, S. A., e recorrida a Fazenda Pública, e em que foi Relator o Exmo Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Sotomar - Empreendimentos Industriais e Imobiliários, S. A., recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro, julgou improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação de emolumentos notariais que identifica.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1 - A liquidação e cobrança de emolumentos ao abrigo do artigo 5.º da Tabela de Emolumentos anexa ao Código do Notariado (aprovada pelo D.L. n.º 397/83, de 2/11, com as alterações introduzidas pelas Portarias n.ºs 378/87, de 5/5, Portaria n.º 575/89, de 26/7, Portaria n.º 1046/91, de 12/10, Portaria n.º 996/98, de 25/11 e D.L. n.º 227/94, de 8/9) é nula.

2 - Foi feita por aplicação de diplomas que estão feridos de inconstitucionalidade (orgânica e formal) e que violam a Directiva Comunitária 69/335/CEE, e decisões do TJCF.

3 - Ferida de inconstitucionalidade porque estabelece um verdadeiro imposto ou taxa fiscal sem ter havido a necessária autorização legislativa: artigos 103.º n.º 2 e alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição.

4 - Pelo que, impostos que são, não podiam os emolumentos em causa ser criados por Decreto-Lei e Portaria (como foram) uma vez que estes diplomas não nasceram ao abrigo de autorização legislativa.

5 - Violação, pois, da reserva relativa de incompetência da Assembleia da República (fixada nos artigos 103.º n.º 2 e 165.º n.º 1, alínea i) da Constituição), pelo que as normas em questão estão feridas de inconstitucionalidade - vício que se argui para todos os efeitos.

6 - Note-se que a nova redacção do preceito constitucional referido tem de beneficiar do disposto no artigo 18.º n.º 1 da Constituição e ser, portanto, directa e imediatamente, aplicável “a todas as Entidades Públicas” desde o legislador aos Tribunais e à Administração ... “(Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 1997, do Prof. Gomes Canotilho, p. 401 e 1052) e independentemente de intervenção legislativa (Prof. Gomes Canotilho, p. 1052 e Prof. Jorge Miranda, Manual IV, p. 285).

7 - Pelo menos, o que se acaba de dizer, a respeito da revisão constitucional, será motivo de reflexão para o Julgador, que dela poderá tirar elementos preciosos em termos de interpretação e de aplicação da Directiva Comunitária n.º 69/335 e a propósito das acusações de inconstitucionalidade orgânica e formal.

8 - Parece, pois, que os emolumentos devem estar sujeitos ao princípio da legalidade fiscal (reserva de competência), - tendo em conta a Revisão Constitucional mesmo para quem os considere como taxas

9 - Por outro lado, ao contrário do que defende a douta decisão recorrida, as Directivas n.ºs 69/335/CEE e 85/303/CEE e a respectiva

jurisprudência comunitária têm aplicação directa no caso da cobrança à Recorrente dos emolumentos notariais apurados ao abrigo do artigo 5.º da Tabela de Emolumentos anexa ao Código de Notariado aprovado.

10 - A Directiva 69/335/CEE, de 17 de Julho de 1969, - Directiva que o Acto de Adesão expressamente contempla e recolhe - prevê a cobrança de um imposto sobre as entradas de capital:

“Além do imposto sobre as entradas de capital, os Estados-Membros não cobrarão no que diz respeito às sociedades, associações ou pessoas colectivas com fins lucrativos, qualquer imposição, seja sob que forma for:

(...)

c) em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica.”

11 - E se é certo que essas Directivas admitem direitos com carácter remuneratório - entre os quais estariam, com certeza, os emolumentos em causa - também é certo que,

12 - recentes Acórdãos do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias vieram precisar e limitar o conceito de “direitos com carácter remuneratório”.

13 - Refere-se a Recorrente ao Acórdão de 20 de Abril de 1993 proferido nos processos C-71/91 e C-178/91 (já invocado no atrás citado Estudo) e de 2 de Dezembro de 1997, lavrado no processo C-188/95.

14 - O primeiro admite que se cobrem direitos por ocasião da prática de um acto notarial ou de um acto de registo relativo a sociedades, desde que os montantes correspondentes apresentem uma ligação com o custo do serviço prestado, o que não é o caso dos emolumentos cobrados à recorrente.

15 - Para além disso, acrescenta o mesmo,

Uma remuneração, porém, cujo montante seja calculado não em função do custo do serviço individualizado mas, por exemplo, do conjunto dos custos de funcionamento e investimento da entidade que tem a seu cargo a prestação dos serviços em causa, deverá ser considerada como uma imposição proibida pelo artigo 12.º da Directiva.

16 - O Acórdão de 2 de Dezembro de 1997 - interpretativo da Directiva 69/335/CEE - Direitos de Registo das Sociedades - Prazos processuais nacionais, com as últimas alterações que lhe foram introduzidas pela Directiva 85/303/CEE do Conselho de 10 de Junho de 1985 - vai no mesmo sentido e decidiu:

1) O artigo 12.º n.º 1, alínea e) da Directiva 69/335/CEE do Conselho de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção da Directiva 85/303/CEE do Conselho de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretado no sentido de que, para revestirem carácter remuneratório, os montantes dos direitos cobrados por ocasião do registo das sociedades anónimas e das sociedades por quotas e dos aumentos de capital destas sociedades devem ser calculados unicamente com base no custo das formalidades em causa, devendo aceitar-se que tais montantes podem igualmente cobrir as despesas ocasionadas por operações menores efectuadas gratuitamente. Para calcular tais montantes, um Estado-Membro tem o direito de tomar em conta a globalidade dos custos relacionados com as operações de registo, incluindo a parcela

dos encargos gerais imputáveis a essas operações. Além disso, um Estado-Membro tem a faculdade de prever direitos normalizados e de fixar os respectivos montantes por tempo determinado, desde que se certifique regularmente de que tais direitos continuam a não ultrapassar o custo médio das operações em causa.

2) (...)

3) No seu estado actual, o direito comunitário não proíbe um Estado-Membro que não transpôs correctamente a Directiva 69/335, conforme alterada, de fixar, relativamente às acções para reembolso de direitos cobrados em violação desta directiva, um prazo de caducidade nacional que começa a correr a partir da data da exigibilidade dos direitos em causa, desde que tal prazo não seja menos favorável às acções baseadas no direito comunitário do que às baseadas no direito interno nem torne impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária.

4) As disposições conjugadas dos artigos 10.º e 12.º n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335, conforme alterada, dão origem a direitos que os particulares podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais.

(o sublinhado e os destaques são da recorrente)

17 - Portanto, os acréscimos dos emolumentos notariais calculados sobre actos de valor determinado: - o valor declarado pela Recorrente para a compra e venda do imóvel - não podem constituir um direito com carácter remuneratório na acepção da Directiva

18 - e sendo assim, são proibidos pelo artigo 12.º da Directiva, que por aplicável *in casu*, devem ser reembolsados à recorrente.

19 - E essa Directiva foi expressamente contemplada e recolhida (vide o ponto 1 do Capítulo V - “Fiscalidade” - do Anexo I ao Acto de Adesão, contendo a lista prevista no artigo 26.º do mesmo Acto)

20- Pois, os emolumentos cobrados são manifestamente exagerados e desproporcionais em relação ao serviço prestado,

21 - Pois foram calculados em função do valor declarado pela Recorrente/impugnante para a compra e venda do imóvel e não se pode aceitar que esse valor determine o custo do acto notarial.

22 - Há que respeitar uma proporção adequada entre o custo da actividade administrativa e o montante que é exigido em contrapartida.

23 - Ora o serviço prestado com o acto notarial (escritura) é o mesmo, independentemente do valor declarado para a compra e venda do imóvel, não havendo qualquer razão para o acréscimo emolumentar determinado por esse valor.

24 - Face ao exposto, terá de se concluir que o montante cobrado é totalmente desproporcionado e marcadamente exagerado.

25 - Pelo que, atendendo ao montante cobrado e o custo do serviço prestado existe uma “desproporção intolerável” que é de todo censurável.

26 - Note-se ainda que a Directiva atrás citada deve, de qualquer modo, ser directamente aplicada pelos Tribunais Nacionais no caso dos emolumentos apurados com base no artigo 5º da dita Tabela anexa ao Código do Notariado, como é o caso dos autos.

27 - A violação da Directiva Comunitária e das decisões dos Tribunais da Comunidade atrás exposta é evidente.

28 - Logo, como a Directiva e Decisões dos Tribunais da Comunidade que têm eficácia interna e aplicação directa e imediata.

29 - Os Tribunais têm, pois, que as aplicar ao presente caso, à semelhança de outros processos, nomeadamente dos acórdãos deste STA que identifica.

30 - E se tiverem dúvidas de interpretação, devem pedir ao Tribunal de Justiça para que sobre elas se pronuncie.

31 - Contudo, a vontade do próprio legislador foi o da sua extensibilidade ao caso *sub judice*, tanto mais que no relatório preambular do DL n.º 322-A/2001 de 14/12 que aprova o Regulamento Emolumentar dos Registos e Notariado refere que: “A Adaptação da tributação emolumentar à jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) relativa à Directiva n.º 65/355/CEE, sobre reunião de capitais, foi o motivo que despoletou todo este esforço de reforma. Porém, como se pode verificar pelo que foi referido anteriormente, o resultado desta reforma ultrapassou em muito este intuito inicial”.

(o destaque e sublinhado são da recorrente)

Normas violadas: Directiva 69/335 do Conselho de 17 de Julho de 1969, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho de 10 de Junho de 1985; artigos 18º, 103.º n.º 2 e alínea i) do n.º 1 e artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa.

O EMMP entende que o recurso questiona matéria de facto nas conclusões 20 a 25 sendo este STA incompetente em razão da hierarquia.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) No dia 20 de Junho de 2000, por ocasião da celebração de uma escritura pública de compra e venda de um imóvel, outorgada no Cartório Notarial de Santa Maria da Feira, a impugnante foi debitada por aquele Cartório Notarial, pela quantia de 2 380 590\$00, dos quais 663 820\$00 correspondem a emolumentos;

b) Tal montante foi apurado através da aplicação do artigo 5º da Tabela de Emolumentos anexa ao Código do Notariado aprovado pelo DL 397/83, de 2 de Novembro, com as alterações introduzidas pelas Portarias n.º 378/87, de 5 de Maio, n.º 575/89 de 26 de Julho, n.º 1046/91, de 12 de Outubro, n.º 996/98, de 25 de Novembro e DL 227/94, de 8 de Setembro ;

c) O referido montante de 663 820\$00 foi pago pela impugnante em 20 de Junho de 2000;

d) A presente impugnação foi instaurada em 4 de Setembro de 2000.

3.1. O EMMP entende que o recurso questiona matéria de facto nas conclusões 20 a 25 sendo este STA incompetente em razão da hierarquia para do mesmo conhecer.

E nas conclusões 20 a 25 sustenta, em síntese, a recorrente que os emolumentos cobrados são manifestamente exagerados e desproporcionais em relação ao serviço prestado pois foram calculados em função do valor declarado pela recorrente/impugnante para a compra e venda do imóvel e não se pode aceitar que esse valor determine o custo do acto notarial, havendo que respeitar uma proporção adequada entre o custo da actividade administrativa e o montante que é exigido em contrapartida, pois que o serviço prestado com o acto notarial (escritura) é o mesmo, independentemente do valor declarado para a compra e venda do imóvel, não havendo qualquer razão para o acréscimo emolumentar determinado por esse valor.

Refere, ainda, que face ao exposto, terá de se concluir que o montante cobrado é totalmente desproporcionado e marcadamente exa-

gerado pelo que, atendendo ao montante cobrado e o custo do serviço prestado existe uma “desproporção intolerável” que é de todo censurável.

O que a recorrente parece questionar é que os emolumentos cobrados não têm ligação com o custo do serviço prestado, uma vez que os mesmos teriam sido calculados em função do valor do bem não se podendo aceitar que seja este a determinar o custo do acto notarial não havendo razão para que o custo do acto varie em função do valor do bem.

Nesta perspectiva afirma a recorrente, em síntese, que os emolumentos, são calculados em função do valor do bem e o custo do serviço não depende desse valor do bem.

Para se apreciar esta questão posta pela recorrente não se torna necessário recorrer a juízos sobre factos tornando-se apenas necessária a interpretação da norma legal na qual se estabelece o modo de calcular os emolumentos.

Do exposto resulta que o presente recurso não questiona matéria de facto pelo que é este STA competente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

3.2. Conforme resulta da matéria factual provada, no dia 20 de Junho de 2000, por ocasião da celebração de uma escritura pública de compra e venda de um imóvel, outorgada no Cartório Notarial de Santa Maria da Feira, à impugnante foram cobrados os emolumentos aqui questionados.

Sustenta a recorrente a inconstitucionalidade “orgânica e formal” da norma aplicada na liquidação, e a sua incompatibilidade com o direito comunitário.

Contrariamente a sentença recorrida entendeu que o acto impugnado não sofria dos vícios que lhe eram atribuídos.

3.3. As decisões do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) que a recorrente invoca em defesa da sua tese foram proferidas em processos de reenvio prejudicial suscitados por tribunais nacionais, em que se solicitava a interpretação de normas de direito comunitário, nos termos do artigo 234º do Tratado de Roma (anterior artigo 177º).

As decisões do TJCE apenas vinculam os órgãos jurisdicionais dos Estados-membros quanto à interpretação das normas de direito comunitário pelo que não descortinamos de que forma uma norma jurídica nacional pode violar decisão do TJCE proferida no âmbito de um reenvio prejudicial pois que poderá é violar as normas de direito comunitário interpretadas pelas decisões do TJCE.

Referentemente à Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Junho de 1985, é jurisprudência constante deste Tribunal que ela só tem aplicação quando se trate de impostos indirectos incidentes sobre reuniões de capitais, designadamente quando esteja em causa a constituição e ou fusão de sociedades e modificações do seu capital, conforme se escreveu no Ac. deste STA de 2.4.2003, Rec. 1909-02, que de perto passaremos a acompanhar.

É que conforme reafirmou o TJCE, no acórdão de 21 de Setembro de 2000, no processo n.º C-19/99, essa Directiva visa “promover a livre circulação de capitais, considerada essencial à criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno”.

Protege apenas a livre circulação de capitais não se aplicando a “casos que se situam fora desse campo, como é do comércio de bens imóveis entre entidades nacionais de um mesmo Estado-membro”.

Neste sentido decidiram além do já citado, entre outros, os acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Dezembro de 2000, de 11 de Dezembro de 2002 e de 26-03-03, nos recursos n.ºs. 25545, 1058/02 e 1919-02, respectivamente.

No caso dos autos estamos perante emolumentos notariais cobrados por ocasião da celebração de uma escritura pública de compra e venda de um imóvel, conforme resulta da matéria de facto que vem fixada, não cabendo, pois, confrontar a legislação nacional aplicada pelo acto de liquidação com a mencionada Directiva Comunitária.

Não restam dúvidas de que esta Directiva proíbe aos Estados-membros que cobrem às sociedades, associações ou pessoas colectivas com fins lucrativos além de impostos sobre as entradas de capitais, “qualquer imposição, seja sob que forma for, em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que (...) esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica”.

Contudo o que é vedado pela referida Directiva comunitária é a sujeição da pessoa colectiva a imposições cobradas a propósito de formalidades de que se faça depender o exercício da actividade, em consequência da sua forma jurídica.

Conforme refere o TJCE, acórdão proferido no processo C-206/99, de 21 de Junho de 2001, a referida proibição “é justificada pelo facto de, embora certas imposições não incidirem, enquanto tais, sobre as entradas de capitais, são cobradas em razão de formalidades ligadas à forma jurídica da sociedade, isto é, o instrumento utilizado para reunir capitais, pelo que a sua manutenção poderia pôr igualmente em causa os objectivos prosseguidos pela Directiva”.

E esta interpretação não colide com a constante dos arestos do TJCE invocados pela recorrente.

Aderindo a esta interpretação das invocadas normas da Directiva o requerido reenvio prejudicial torna-se desnecessário impondo-se até o acolhimento da tese que o TJCE vem defendendo.

Não ocorre a suscitada incompatibilidade das normas nacionais aplicadas pelo acto recorrido com o direito comunitário invocado.

3.4. E igualmente não ocorre a defendida inconstitucionalidade das normas que permitiram a cobrança dos emolumentos questionados.

Na perspectiva da recorrente as normas que fundamentam a prática do acto impugnado seriam organicamente inconstitucionais, porque criadas pelo Governo sem autorização parlamentar devendo os emolumentos estar sujeitos ao princípio da legalidade fiscal tendo em conta a Revisão Constitucional mesmo para quem os considere como taxas.

A tese sustentada pela recorrente, como no acórdão que acompanhamos se escreveu, só terá razão de ser se os emolumentos puderem qualificar-se como impostos pois que só os impostos e as contribuições especiais, que, por similaridade de razões, partilham o mesmo regime, estão sujeitos à reserva de competência relativa da Assembleia da República, a quem cabe definir a sua incidência, taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, nos termos dos artigos 168º n.º 1 e 106º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP).

É que as taxas estavam subtraídas a esse regime, podendo o Governo legislar na matéria sem necessidade de autorização da Assembleia da República.

Contudo após a revisão constitucional de 1997, também o “regime geral das taxas”, como resulta do artigo 165º n.º 1 alínea i) da CRP,

passou a integrar a mesma reserva da Assembleia da República “mas esta norma é insusceptível de afectar as normas aplicadas pelo acto tributário em crise, as quais, tendo visto a luz antes da referida revisão constitucional, devem ser apreciadas, para aferição da sua constitucionalidade, à luz do regime constitucional ao tempo vigente” não cabendo, pois, “falar de uma “inconstitucionalidade superveniente”, que a jurisprudência tem, uniformemente, rejeitado”.

3.5. Desde já se adianta que os emolumentos em apreciação nos presentes autos devem ser qualificados como taxas e não como impostos.

É tal questão foi tratada pelo Tribunal Constitucional no acórdão nº 115/2002, de 12 de Março no processo nº 567/00, publicado na 2.ª série do Diário da República de 28 de Maio de 2002, que acompanhou jurisprudência do mesmo Tribunal.

E a linha de separação entre o imposto e a taxa deve encontrar-se a partir da estrutura unilateral daquele e bilateral ou sinalagmática desta.

É que contrariamente a quem paga um imposto, o sujeito passivo da taxa recebe em troca uma prestação individualizada.

Contudo torna-se desnecessário que haja, entre o valor dessa prestação e o serviço notarial prestado uma equivalência económica, exigindo-se, antes, uma correspondência jurídica entre um e outro e daí que só uma “desproporção intolerável” seja capaz de descaracterizar o tributo como taxa.

Como no acórdão que vimos acompanhando se escreveu “o sinalagma não é, em todo o caso, apenas formal. Exige-se a sua substancialidade, quer dizer, o montante da taxa a cobrar deve ter uma relação que possa ser apercebida como correspondente à prestação proporcionada ao sujeito passivo. Não, necessariamente, repete-se, ao respectivo valor, mas também não tão manifestamente desproporcional que se desligue do seu custo, perdendo toda a correspondência perceptível. Desproporção que se não mede, só, por referência ao custo instantâneo do concreto serviço individualizado, mas ao conjunto das despesas a que dá lugar a manutenção da estrutura permanente que assegura a prestação do serviço público. E que se não se afere, apenas, em relação ao custo do serviço, mas também ao valor da própria utilidade propiciada, isto é, ao valor da vantagem ou benefício que aquele a quem se exige a taxa retira do serviço que lhe é prestado”.

Nesta perspectiva os emolumentos impugnados devem ser qualificados como taxa e não como imposto.

É que existe a indicada relação sinalagmática ou seja a receita tem como contrapartida o serviço notarial prestado à recorrente.

Havendo uma causa “para que se exija o tributo (a aludida prestação) e, se não se surpreende entre o seu montante e o serviço uma perfeita equivalência económica, também não se reconhece um desfazimento tal que afaste a correspondência entre ambos” e “porque o montante da taxa não deixa de ser função do custo do serviço, globalmente considerado, só porque há um adicional, ou agravamento, cujo cálculo é efectuado tomando o valor do imóvel a que respeita o acto do registo” e “porque aquele nexó sinalagmático não é destruído por um flagrante excesso do *quantum* exigido à recorrente a propósito da efectivação” do acto notarial que solicitou.

Resta, por isso, concluir que os emolumentos notariais não tinham que ser criados pela Assembleia da República, uma vez que não são

um imposto, tendo sido criados por diploma emanado do Governo anterior à reforma constitucional de 1997.

Acresce que entre o seu montante e a contraprestação não ocorre “afastamento tal” que torne a norma inconstitucional, por violação do princípio da proporcionalidade.

Assim sendo im procedem as conclusões das alegações do recurso.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

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

Lisboa, 20 de Maio de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 20 de Maio de 2003.

Assunto:

Impugnação judicial de acto de liquidação. Suspensão da instância por motivo justificado. Pendência de pedido de revisão do mesmo acto.

Doutrina que dimana da decisão:

A pendência de pedido de revisão de um acto tributário não consubstancia o “motivo justificado” a que se refere o nº 1 do artigo 279º do Código de Processo Civil, com vista à suspensão da instância no processo de impugnação judicial do mesmo acto.

Recurso n.º 303/03. Recorrente: Espírito Santo Financial (Portugal) — Sociedade Gestora de Participações Sociais, S. A. Recorrido: Fazenda Pública. Relator: Ex^{mo} Cons^o Baeta de Queiroz.

1.1. ESPÍRITO SANTO FINANÇAL (PORTUGAL) — SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, S. A., com sede em Lisboa, recorre do despacho do Mm.º, Juiz da 1ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que, no presente processo de impugnação judicial de acto de liquidação de emolumentos registrais, indeferiu o seu pedido de suspensão da instância até decisão do pedido de revisão que formulou junto do Director-Geral dos Registos e Notariados.

Formula a seguinte conclusão:

“1)

Deve a instância ser suspensa nos termos do artº 275º do CPC, de forma a aproveitar os actos praticados nos presentes autos em caso de indeferimento expresso ou tácito do pedido de revisão já interposto”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm^o. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento.

1.4. O processo tem os vistos dos Exm^{os}. Adjuntos.

2. O despacho recorrido é de seguinte teor:

“(. . .) Pretende o impugnante que se suspenda esta instância até que seja proferida decisão, expressa ou tácita, no pedido de revisão que formulou junto da DGRN, alegando que se verifica a tríplice identidade de sujeitos, pedidos e causa de pedir.

Não pode, porém, ser acolhido este pedido.

Em primeiro lugar, porque, sob o ponto de vista jurídico, não é o mesmo acto que está em causa. Aqui é uma liquidação concreta de emolumentos. No recurso do despacho final proferido no processo de revisão é esse despacho e a sua legalidade que são questionadas e não directamente a liquidação, que só por via indirecta, pode ser questionada.

Por outro lado, a causa de pedir pode também ser distinta, visto que se ignoram se serão ou não assacados vícios formais a esse despacho proferido no pedido de revisão, o que nos remeteria para diversa matéria da legalidade da liquidação.

Por fim, este processo está na fase final e a sua suspensão à espera de um outro processo que não se sabe ainda se será ou não instaurado, seria manifestamente desaconselhável.

Embora em termos práticos o que o impugnante pretenda seja uma só coisa - a restituição total ou parcial dos valores já pagos a título de emolumentos -, há que respeitar as formas processuais legalmente estabelecidas para chegar a essa finalidade.

Daí que se indefira a requerida suspensão desta instância”.

3.1. A recorrente impugnou, perante o Tribunal recorrido, o acto de liquidação de emolumentos registrais efectuada a propósito do registo de um aumento do seu capital social, acusando-o de ter aplicado norma legal contrária a uma Directiva comunitária.

Na pendência da impugnação veio requerer a suspensão da instância, invocando o disposto no artigo 276^o n^o 1 alínea c) do Código de Processo Civil (CPC), por ter, com os mesmos fundamentos, solicitado à Direcção-Geral dos Registos e Notariado a revisão do acto impugnado.

O pedido foi indeferido pelo despacho agora recorrido, *supra* transcrito — ponto 2.

3.2. A alínea c) do n^o 1 do citado artigo do CPC estabelece que a instância se suspende “quando o tribunal ordenar a suspensão”, acrescentando o n^o 1 do artigo 279^o do mesmo diploma que “o tribunal pode ordenar a suspensão quando a decisão da causa estiver dependente do julgamento de outra já proposta ou quando ocorrer outro motivo justificado”.

No caso vertente, não se mostra pendente outra causa de cujo julgamento dependa a presente impugnação judicial: o pedido de revisão é formulado perante uma autoridade administrativa e não judicial, origina um procedimento administrativo, e não um processo judicial, e culmina com uma decisão administrativa e não judicial.

Assim sendo, o segmento da transcrita norma que ao caso pode interessar é o final do n^o 1 do artigo 279^o do CPC: “quando ocorrer outro motivo justificado”.

O motivo invocado pela ora recorrente perante o Tribunal recorrido foi, em súmula, a economia processual. Não o disse expressamente, mas está subjacente à sua alegação que, se o seu pedido de revisão

for atendido, a impugnação judicial deixa de ter utilidade, uma vez que lhe será restituída a quantia que pagou por força da liquidação impugnada. Se o pedido não tiver sucesso, recorrerá contenciosamente e, neste caso, o recurso deve correr por apenso à impugnação judicial, ou nela mesmo, mediante convalidação da forma processual impugnação judicial para a forma recurso contencioso.

Diga-se, antes do mais, que, a verificar-se esta segunda hipótese - indeferimento do pedido de revisão, com sequente recurso contencioso do correspondente acto administrativo -, não se segue, necessariamente, o que a recorrente antevê, pois que (ressalvada a assistência do pedido impugnatório, que se não pode, agora, prever), ficaríamos perante dois processos judiciais distintos, com formas processuais diferentes, tendo em mira objectivos não coincidentes: a impugnação judicial de um acto tributário de liquidação, visando a declaração de nulidade, ou a anulação desse acto, mediante o processo previsto para a impugnação judicial, e o recurso contencioso de anulação do acto administrativo de indeferimento do pedido de revisão, tendendo à declaração de nulidade ou a anulação de tal acto, seguindo o rito processual próprio dos recursos contenciosos. Não se vê, pois, que houvesse lugar, nem à apensação, nem à convalidação que a recorrente antevê.

Donde resulta que, mesmo a verificar-se, futura e incertamente, a situação hipotética configurada pela recorrente, inexistiria motivo justificado para suspender a instância na impugnação judicial.

Por outro lado, se o pedido de revisão do acto tiver êxito, desaparecerá o acto tributário impugnado, o que conduz à inutilidade da sua impugnação judicial, cuja instância, por isso, se extinguirá.

Também admitindo esta possibilidade se não vislumbra motivo justificado para suspender a instância na impugnação judicial, dado, até, o avançado momento a que ela já chegou, tal como assinalou o Mm^o. Juiz recorrido.

Em súmula, o despacho recorrido, ao não suspender a instância, não ofendeu qualquer disposição legal, pois aquela à luz da qual a suspensão podia ser ordenada exige a ocorrência de um “motivo justificado”, que aqui não ocorre.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões das alegações de recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão impugnada.

Custas a cargo da recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 20 de Maio de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 20 de Maio de 2003.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª instância o Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria de direito - art. 21º n.º 4 e 32 n.º 1 al. b) do ETAF -.*
- II — *Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 42 n.º 1 al. a) do ETAF -.*
- III — *Não versa exclusivamente matéria de direito o recurso jurisdicional em que o recorrente alega, nas conclusões das respectivas alegações, factos que o TT de 1ª Instância não deu como provados.*

Recurso n.º 381/03 Recorrente: Assembleia Municipal de Coimbra; Recorrida: Assimagra - Associ. Port. Mármore Granitos e Ramos Afins; Relator: Ex.º Cons.º. Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1ª Instância de Coimbra que declarou ilegais as normas regulamentares contidas nos artigos 3º, 4º, 5º e 8º do Regulamento Municipal de Liquidação e Cobrança de Taxas pela Exploração de Inertes do Concelho de Coimbra, dela interpôs recurso jurisdicional, para este Supremo Tribunal Administrativo, a Assembleia Municipal de Coimbra.

E apresentou depois - cfr. fls. 260 a 262 - as respectivas alegações de recurso, formulando, a final, as pertinentes e necessárias conclusões, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

As Requerentes e aqui Recorridas apresentaram depois contra-alegações - cfr. fls. 265 a 295 - concluindo pela improcedência do presente recurso jurisdicional e consequente confirmação do impugnado julgado.

Neste Supremo Tribunal o Ex.º Magistrado do Ministério Público suscitou depois a *questão prévia* da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21º n.º 4, 32º n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF, sufragando entendimento de que o presente recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Uma vez que, aduziu, na conclusão 5ª das respectivas alegações a Recorrente invoca factos que a sindicada sentença não fixou nem considerou para decidir como decidiu.

Notificada para, querendo, se pronunciar sobre a referida *"questão prévia"* - art.º 704º do CPC -, a Recorrente nada disse.

Seguidamente, colhidos os vistos legais, cumpre agora decidir.

Em primeiro lugar e porque prejudicial, da suscitada questão prévia, questão que não pode deixar de proceder, como aliás a própria Recorrente não controverte.

Na verdade e como atentamente evidenciou o Ilustre Procurador-Geral junto deste Supremo Tribunal, na apontada conclusão das suas alegações a Recorrente invoca factos que não só não foram estabelecidos na sindicada decisão, como nela não foram naturalmente considerados.

Afirma, com efeito e ao arrepio da factualidade fixada pela sindicada sentença - cfr. fls. 185 verso a 186 verso -, que

"5) Tendo como contrapartida a utilização anormal e mais onerosa das vias municipais com o seu transporte; "

O que, por si só e tal como vem arguido, significa que a recorrente não circunscreve, como deveria, face ao disposto nos invocados preceitos legais, a sua discordância com o decidido apenas à matéria de direito,

E daí que se imponha concluir que o presente recurso não versa efectiva e exclusivamente matéria de direito e que, por isso mesmo, se verifica a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia.

Sendo assim e nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais é antes hierarquicamente competente para dele conhecer, tal como vem requerido, o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Assim e ante o disposto no art. 705º n.º 1 do CPC, para o julgamento sumário pelo Relator, até por maioria de razão e sem necessidade de outros ou melhores considerandos ou formalidades,

Nos termos dos referidos arts. 32º n.º 1 al. b) e 41º n.º 1 al. a) do ETAF,

Acordam os Juizes desta Secção em julgar verificada a suscitada *" questão prévia"* e, consequentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso,

Indicando como competente, para tanto, a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Sem custas, por delas estar isenta a Recorrente.

Lisboa, 20 de Maio de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Branão de Pinho* — *Almeida Lopes* (vencido — o STA é competente).

Acórdão de 20 de Maio de 2003.**Assunto:**

Execução fiscal. Penhora de imóveis. Falta de citação do cônjuge do executado. Embargos de terceiro. Nulidade insanável. Sanação.

Doutrina que dimana da decisão:

A falta de citação do cônjuge do executado, após penhora de bens imóveis, não constitui nulidade insanável, se este intervier no processo executivo, deduzindo embargos de terceiro e não arguindo a falta da sua citação.

Recurso n.º 393/03. Recorrente: Maria Antónia Magalhães Teixeira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Maria Antónia Magalhães Teixeira, inconformada com a sentença, a fls. 113 e seguintes, do M^o Juiz do T. T. de 1^a Instância do Porto, que lhe julgou improcedente a reclamação que havia deduzido contra um despacho do Chefe do 2^o Serviço de Finanças de Valongo, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

”A - É essencial a citação da ora recorrente naquele processo executivo.

B - Tal citação não se efectuou.

C - A citação é o único meio de comunicar ao executado todos os meios de defesa de que dispõe.

D - A ora recorrente deve ser considerada co-executada, já que a dívida exequenda foi considerada comunicável.

E - A ora recorrente arguiu a falta de citação, embora de forma indirecta, logo que veio ao processo executivo tentar fazer valer os direitos que julgava que eram os seus e, fê-lo, então, da maneira que julgou melhor.

F - Tendo, então, arguido a falta de citação, embora de forma indirecta e, tendo os embargos sido declarados improcedentes deveria a citação ter sido ordenada, já que a falta de citação é nulidade insanável, de conhecimento officioso e, até nem precisa de ser arguida para, sendo conhecida ser declarada e sanada.”

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exm^o Magistrado do M^o P^o, junto deste S.T.A., foi de parecer que deve ordenar-se a citação da recorrente, dando-se provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

a) No 2^o Serviço de Finanças de Valongo foi instaurada a presente execução fiscal contra Eduardo Teixeira Nunes para cobrança de dívidas relativa a IVA.

b) No âmbito desta execução, em 30 de Maio de 1996, veio a ser penhorada a fracção autónoma de um imóvel que se encontra melhor identificado a fls. 30.

c) Na data referida na alínea anterior, a ora Reclamante era casada com o executado Eduardo Teixeira Nunes.

d) A ora Reclamante não foi citada após a efectivação da dita penhora.

e) Em 26 de Novembro de 1997, a ora Reclamante deduziu os embargos de terceiro que se encontram apensos.

f) A fls. 72, a ora Reclamante veio requerer a sua citação para os termos da execução fiscal em curso.

g) Tal requerimento foi indeferido pelo despacho de que ora se reclama e cujo teor consta de fls. 78 e aqui se dá por reproduzido.

A questão a decidir é a de saber se, face ao quadro factual descrito, havia ou não que ordenar-se a citação da recorrente para os termos da execução.

A esta questão responderam negativamente quer o despacho reclamado quer a sentença recorrida.

Contrapõe a recorrente que deveria ter sido citada, sendo certo que a falta de citação constitui nulidade insuprível.

Vejam os.

Nos termos do art. 321^o n^o 1 do C.P.T., então em vigor, feita a penhora e junta a certidão de ónus, será citado o cônjuge do executado quando aquela incida sobre bens imóveis.

Por seu turno, nos termos do art. 251^o n^o 1 al. a) daquele compêndio normativo, constituía nulidade insanável em processo de execução fiscal a falta de citação, quando pudesse prejudicar a defesa do interessado. Idêntico regime estabelece o art. 165^o n^o 1 al. a) do C.P.P.T.

No caso dos autos, a recorrente não foi citada aquando da penhora nem posteriormente quando o requereu.

Mas será que estamos perante uma nulidade insanável.

Como refere Jorge Lopes de Sousa (C.P.P.T. 4^a ed. pág. 737) ”esta qualificação de insanáveis não significa que não seja admitida a sanção de tais nulidades, se ela for possível, mas que elas não ficam sanadas ou supridas por mero decurso do tempo sem arguição”.

Há, pois, que averiguar se, no caso dos autos, a nulidade cometida se mostra ou não sanada ou suprida.

Ora, o art. 196^o do C.P.Civil prescreve, sob a epígrafe ”suprimento da nulidade de falta de citação” que ”se o réu ... intervier no processo sem arguir logo a falta da sua citação, considera-se sanada a nulidade”.

Por outro lado, por força do art. 204^o n^o 2 daquele compêndio normativo, a apontada nulidade pode ser arguida em qualquer estado do processo, enquanto não deva considerar-se sanada.

Como consta do probatório, a recorrente, em 26/Novembro/1997, deduziu embargos de terceiro.

Daqui se conclui que, nessa data, interveio no processo de execução.

Por outro lado, constata-se dos autos que só em Fevereiro de 2002, através do requerimento de fls. 72, a recorrente arguiu a falta da sua citação, requerendo que a mesma fosse efectuada.

Do exposto, conclui-se que a intervenção no processo executivo, mediante a dedução de embargos de terceiro, desacompanhada da arguição da falta da sua citação, supriu a nulidade cometida, nos termos do art. 196^o do C.P.Civil.

Por outro lado, a arguição da apontada nulidade, através do requerimento de fls. 72, decorridos mais de quatro anos sobre a dita intervenção no processo de execução, sempre teria que ser desatendida pois que suscitada muito para além do momento oportuno e também porque dirigida contra nulidade já sanada (v. art. 204^o n^o 2 do C.P.Civil).

Assim sendo, bem andou o despacho reclamado ao recusar a citação da recorrente para os termos da execução, indeferindo-lhe o requerimento em que a solicitara; e bem andou a sentença recorrida que aquele manteve.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%, sem prejuízo do concedido apoio judiciário.

Lihoa, 20 de Maio de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa* (com a declaração de que votei o acórdão somente na consideração de que a recorrente deduziu embargos de terceiro).

Acórdão de 20 de Maio de 2003.

Recurso nº 465/03. Recorrente: Bernardino Pacheco Nunes. Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. Bernardino Pacheco Nunes, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, a liquidação de IVA, referente ao exercício de 1992, e juros compensatórios.

O Mm. Juiz do 1.º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformado, o impugnante interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo.

Este negou provimento ao recurso.

De novo inconformado, o impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Apresentou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. O acórdão recorrido absteve-se de julgar a prova produzida através do depoimento das testemunhas, apenas confirmando, quanto a este aspecto, a decisão proferida em 1.ª Instância, sem especificar quais os fundamentos para esta sua adesão, o que consubstancia falta de julgamento em matéria de facto e de fundamentação de facto da decisão - artigo 729.º, 3, do CPC, *ex vi* artigo 2.º, f) do CPPT.

B. O mesmo acórdão fez, ainda, incorrecta apreciação da lei, concretamente do disposto nos artigos 19.º, 2, 28.º, 1, b) e 35.º, 1 e 5, do CIVA, quando considerou como fiscalmente irrelevantes e como “documentos internos”, as declarações complementares anexas a cada uma das facturas em causa nos autos, subscritas pelos respectivos emitentes e onde são discriminados os serviços prestados, por unidades, metros lineares ou quadrados, respectivos preços parciais e totais, com o objectivo de completar a descrição das facturas.

C. Quando esse conjunto, formado pela factura e pelo documento complementar da mesma, reúne os requisitos formais enunciados no artigo 35.º, n.ºs 1 e 5, do CIVA, devendo, assim, reconhecer-se ao mesmo a forma legal necessária à produção de todos os efeitos fiscais, designadamente para exercício do direito à dedução do IVA nele mencionado.

D. Por assim decorrer do princípio da proporcionalidade previsto no artigo 266.º, 2, da CRP, e dos supracitados normativos.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA emitiu douto parecer, defendendo que assiste razão ao recorrente, pois o acórdão recorrido “não fez o julgamento da matéria de facto que lhe foi pedido”.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Importa, no imediato, decidir se foi ou não feito o julgamento da matéria de facto, como alegadamente foi solicitado no recurso interposto para o TCA.

Vejamos.

Para responder ao ponto A das conclusões das alegações do recorrente impõe-se transcrever, na parte respectiva, as conclusões das suas alegações apresentadas perante o TCA.

Transcrevendo:

B. Na sentença recorrida foi omitida matéria de facto relevante para a decisão, uma vez que não foi consignada no probatório a existência de declarações complementares às facturas em causa nos autos, em que são discriminados e quantificados os serviços prestados e/ou os bens fornecidos, bem como a obra ou obras em que os mesmos ocorreram.

C. Documentos que, a nosso ver, são relevantes para efeitos do disposto nos artigos 28.º, 1, b) e 35.º, 1 e 5, do CIVA, no sentido de que poderão, isoladamente ou em conjunto com uma factura, constituir o suporte legal bastante para legitimar o direito à dedução do IVA que neles seja expresso.

D. Por outro lado, a matéria de facto assente é, também, omissa quanto à prova efectuada através do documento das testemunhas, tendente à demonstração da efectiva prestação ao impugnante dos serviços expressos em determinadas facturas, e pelos respectivos emitentes...

A isto que respondeu o acórdão recorrido?

Escreveu-se no aresto sob censura:

“Decorre dos autos que o Sr. Juiz recorrido entendeu que os factos que fixou no probatório eram os necessários e os únicos relevantes para a decisão da causa.

”A sentença recorrida dá por provados os factos em que assentará a decisão e que têm por suporte os documentos e depoimentos testemunhais constantes dos autos (fls. 112/118).

”Na fundamentação, como já se viu, é perflhado o entendimento que mereceram os depoimentos das testemunhas ouvidas, referindo-se que “as testemunhas arroladas não lograram convencer o tribunal da existência das operações a que dizem respeito as facturas emitidas por Agostinho Rodrigues Coelho, Construções Fernando Vieira, Ld., e Domingos Andrade Lima”, explicitando com proficiência a razão de tal entendimento (fls. 119).

“O recorrente insurge-se contra a decisão recorrida por entender que esta se baseou em elementos insuficientes e por ter desprezado a prova testemunhal por si fornecida aos autos (concl. B, C e D).

“Ora, e na senda do expendido pela EMMP junto desta instância, o que se demonstra e decorre da própria fundamentação da sentença é que esta se baseou nos elementos disponíveis nos autos, entre os quais os depoimentos das testemunhas arroladas pelo recorrente, dando-lhe a relevância que estes mereceram, de acordo com os elementos novos que trouxeram aos autos, isto é, conferindo-lhes a importância que têm por si mesmos e não aquela que o recorrente pretende que tenham a seu favor.

“Do probatório ressalta também o acolhimento na sentença recorrida do relatório da fiscalização à contabilidade do recorrente, cujo valor como prova não foi abalado nem posto em causa pelos depoimentos das testemunhas ouvidas nem tão-pouco dos documentos juntos, o que é claramente indiciador da natureza fraudulenta das questionadas facturas.

“Destarte, em face de tais elementos, bem traduzidos na matéria factual dada por provada, também se nos afigura que não tem razão a recorrente quando pretende que a sentença não apreciou a prova produzida e por si apresentada”.

Quer isto dizer que o acórdão recorrido deu resposta fundamentada às questões postas pelo recorrente.

Ora, o recorrente não se insurgiu quanto ao julgamento de facto feito pelo Tribunal recorrido, em termos de pedir - como seria mister

se essa fosse a sua perspectiva - que julgasse de forma diversa os factos.

Pediou outra coisa: que o tribunal de recurso dissesse que foi omitida matéria de facto e que houve omissão quanto à prova efectuada através do depoimento das testemunhas.

Ora, o que o tribunal superior disse é que o tribunal de 1.ª instância tinha dado à prova testemunhal o reduzido valor que a mesma mereceu e que levou ao probatório todas as peças relevantes que entendeu susceptíveis e necessárias à decisão da causa.

Assim, o tribunal deu resposta às questões suscitadas.

Na verdade, o recorrente não pediu que se julgasse de outra maneira a matéria de facto.

Ou seja, não atacou o probatório.

Pelo que a conclusão A das alegações de recurso não procedem. A matéria de facto mantém-se como foi aceite pelo TCA.

3. É a seguinte a matéria de facto fixada nas instâncias:

1.º - O impugnante encontra-se colectado em IRS desde 3 de Setembro de 1979, pela actividade de construtor civil - construção e reparação de edifícios (CAE 45211) e enquadrado para efeitos de IVA, no regime normal com periodicidade mensal, desde 1 de Janeiro de 1995 e até aí com periodicidade trimestral.

2.º - O impugnante enquanto empresário em nome individual dedica-se, para além do mais, à conservação e reparação de edifícios escolares, sendo seu principal cliente o Estado, através da Direcção Regional de Educação do Norte.

3.º - O impugnante desenvolve a sua actividade na zona norte do País.

4.º - Na execução das obras que lhe são adjudicadas o impugnante, para além de pessoal próprio, recorre aos serviços de terceiros, subcontratando-os para o efeito.

5.º - Na sequência de exame à escrita do impugnante, pelos Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária, foi prestada a informação, cuja cópia se mostra junta a fls. 7 a 13, que se dá por integralmente reproduzida, na qual, no essencial, se consignou que "a análise incidiu nos custos contabilizados e dentro destes, os que se encontram escripturados principalmente na conta "Subcontratos", já que é a conta com mais possibilidade de ser devidamente controlada e a que apresenta mais anomalias susceptíveis de correcções para efeitos de IVA, como a seguir se irá expor.

SUBCONTRATOS

Foram analisados minuciosamente os documentos constantes desta conta, verificando-se que muitos deles não estão processados de acordo com o n.º 5 do art.º 35.º do IVA, isto é os serviços e os bens neles contidos não se encontram devidamente discriminados e quantificados. Por outro lado, chama-se a atenção para a data da maior parte das facturas coincidir com os últimos meses do ano, com valores muito significativos, o que pode revelar facturação falsa - facturas de favor e facturas falsas propriamente ditas - a fim de ajustar margens de lucro, aumento dos custos, cobrir outros custos para os quais não tivesse documentos legais mão-de-obra clandestina), etc.

Assim, foi elaborada uma relação das facturas, que se junta à presente informação que é a que se mostra junta por cópia a fls. 12 e 13 dos autos) que não obedecem ao referido artigo e de acordo com o ofício n. 1811044 de 06/12/91, do gabinete do Subdirector Geral, cortar o direito à dedução, visto que o adquirente procedeu à dedução do imposto com base em documentos passados sem forma legal.

Para além disso, em fiscalizações cruzadas que foram efectuadas e por consulta ao sistema informático do IVA/IRS, há a destacar que alguns emitentes dos documentos constantes da relação acima referida, têm indícios de facturação falsa (...)",

Assim quanto ao emitente Agostinho Rodrigues Coelho aí se consignou que nas facturas emitidas para Bernardino Pacheco Nunes nos anos de 1991 a 1993 e que estão devidamente identificadas na relação anexa à presente informação, no valor total de 2.302.000\$00 verificam-se os seguintes factos e situações:

- As facturas não estão devidamente discriminadas, conforme o n.º 5 do artigo 35.º do CIVA;

- As facturas foram emitidas no final dos exercidos ;

- Não faz Bernardino Pacheco Nunes, qualquer prova aceitável dos pagamentos a este sujeito passivo dado que os correspondentes recibos de quitação do pagamento são meras saídas de numerário".

Quanto ao emitente Domingos Andrade Lima aí se consignou que "não possui praticamente nenhuns elementos de escrita, foi exibido um livro de facturas com 4 facturas emitidas para Bernardino Pacheco Nunes, que se passam a descrever:

DOC	data	valore s/IVA	IVA liquidado
f.255	12.31.92	1.370.000\$00	219.200\$00
f.258	30.12.92	2.220.000\$00	355.200\$00
f.266	28.0294	250.174\$00	40.028\$00
f.267	03.03.91	30.100400	4.816\$00
Total.		3.870.274\$00	619.244\$00

O contribuinte afirmou que nenhuma das facturas acima referidas, estão relacionadas com operações totalmente reais. Houve alguns serviços prestados, mas de valores muito inferiores;

- Como Domingos Andrade Lima não sabe ler nem escrever, as facturas eram preenchidas pelos clientes nos valores que queriam.

- Foi determinado os serviços prestados e o lucro tributável por presunção (artigo 84.º do Código do IVA) e pela aplicação dos métodos indiciários (artigo 38.º do CIRS) para efeitos de IVA/IRS;

- Nunca entregou nenhuma declaração periódica a que se refere a al. c) do n.º 1 do artigo 28.º do Código do IVA, por força do artigo 40.º do mesmo diploma;

- Foi levantado auto de notícia em 01/02/95, por crime fiscal contra Domingos Andrade Lima, pela emissão de facturas falsas, ao abrigo do artigo 23.º do RJIFNA e remetido processo para o NAC (...)".

Nas facturas que foram emitidas para Bernardino Pacheco Nunes, e que estão devidamente assinaladas na relação anexa à presente informação, verificam-se os seguintes factos e situações:

- as facturas não estão devidamente discriminadas conforme o n.º 5 do artigo 35.º do Código do I V A.,

- as facturas foram emitidas no final dos exercícios;

- não faz Bernardino Pacheco Nunes, qualquer prova aceitável dos pagamentos a este sujeito passivo, dado que os correspondentes recibos de quitação do pagamento são meras saídas de numerário " Quanto ao emitente Construções Fernando Vieira, Ld. aí se consignou que "a facturas emitidas para Bernardino Pacheco Nunes, e que estão devidamente assinaladas na relação anexa à presente informação, es-

tão registadas e arquivadas na contabilidade da empresa, porém foram verificados os seguintes factos e situações:

- As facturas não estão devidamente discriminadas, conforme o n.º 5 do artigo 35.º do CIVA;

- As facturas estão emitidas no final dos exercícios, o que dá como resultado um exagero de facturação no final dos anos, como forma de "compormos indicadores tradicionais do sector e da empresa (acerto de vendas, efectuadas no mercado paralelo/ajustamento de *stocks* e margens de lucro.). Assim as vendas e compras mensais contabilizadas (...) em 1992 foram as seguintes:

Mês	vendas s/IVA	compras
Janeiro	11164c	10629c
Fevereiro	8721c	10723c
Março	7002c	8211c
Abril	5451c	7331c
Maio	4201c	8937c
Junho	11844c	6768c
Julho	16508c	7956c
Agosto	13120c	8825c
Setembro	22854c	11806c
Outubro	27518c	10262c
Novembro	13308c	11994c
Dezembro	52275c	6881c

O recebimento dos elevados montantes foi feito imediatamente em dinheiro (...).

Foi pedido ao sócio da empresa, Fernando Vieira Ferreira, que fizesse as diligências necessárias a fim de apresentar fotocópias de cheques passados por Bernardino Pacheco Nunes, alegando posteriormente que os pagamentos foram em dinheiro. O mesmo declarou o utilizador das facturas, o que se estranha, em virtude dos elevados montantes em causa.

Não há guias de transporte dos fornecimentos para o local das presumíveis obras (...).

6.º - Na sequência da Informação referida em 5.º, por não terem sido consideradas as facturas enumeradas na relação junta a fls. 12 e 13, foi elaborado o mapa de apuramento mod. 382 tendo a Repartição de Finanças de Paredes procedido às liquidações adicionais com os n.ºs 96068133, 96068130, 96068131 e 96068132 resultantes das correcções operadas no valor do imposto constante das declarações de IVA no montante de 3.207.700\$00 acrescido de 1.811.300\$00 de juros compensatórios.

7.º - O impugnante apresentou reclamação a que alude o artigo 84.º do Código de Processo Tributário quanto as liquidações referidas em 6.º a qual foi rejeitada liminarmente por falta de enquadramento legal.

8.º - O prazo de cobrança voluntário terminou em 31 de Agosto de 1996.

4. A decisão da 1.ª instância assentou em dois fundamentos para julgar a impugnação improcedente.

Por um lado, considerou que as facturas não reúnem a totalidade dos requisitos legais exigidos (por não ter sido feita a quantificação nem a discriminação e especificação dos serviços prestados, de acordo com o disposto na al. b) do n. 5 do artigo 35.º do CIVA).

Por outro lado, considerou que as facturas em causa não titulam operações reais.

O acórdão recorrido entendeu perfeitamente a questão, mas considerou apenas a questão da regularidade das facturas, por entender que tal razão formal antecedia a questão das facturas fictícias.

E que assim é, prova-o o seguinte extracto do acórdão:

"... Assim, independentemente da *questão da simulação*, também *apreciada na sentença recorrida*, esta outra questão da regularidade formal das facturas antecede, como já se disse, aquela: a factura só pode, em qualquer caso, conferir direito à dedução do imposto nela liquidado se, à partida, estiver emitida na forma legal. Portanto, em relação a factura não emitida em forma legal e que simultaneamente a AF entende titular também uma operação simulada, não aproveita ao contribuinte a prova de que a operação titulada se verificou na realidade ou que se verifica dívida fundada acerca do facto tributário respectivo, se igualmente não fizer a prova de que o requisito formal está preenchido, pois que, para efeitos daquela dedução este é presumido quer da factura que documenta uma operação real quer da que documenta uma operação pretensamente simulada".

E porque assim só apreciou a questão da regularidade formal das facturas.

E porque concluiu que as mesmas não preenchiam o condicionamento do artigo 35.º, 5, do CIVA (nomeadamente as alíneas b) e c), logo negou provimento ao recurso.

Não vemos as coisas nesta perspectiva sequencial.

Temos para nós que - sendo embora certa a asserção do acórdão recorrido (as facturas não emitidas segundo o formalismo legal não podem ser consideradas) - a questão da simulação punha-se num momento anterior.

Ou seja, a questão da simulação precedia a questão da regularidade das facturas.

Ou seja: se as facturas titulavam negócios fictícios as mesmas não podiam ser consideradas, independentemente do seu rigor formal.

Por mais correcto que fosse o seu preenchimento, isso não teria qualquer interesse, sendo absolutamente irrelevante.

Porém, o acórdão recorrido seguiu um outro caminho e nada haverá a censurar-lhe, a menos que se venha a concluir que as facturas correspondem à forma prevista na lei. Em tal caso, o processo será necessariamente remetido ao TCA para apreciar da invocada - na sentença - simulação das facturas - e que o recorrente parece questionar na al. E) das alegações de recurso perante o TCA.

Vejamos então.

É indiscutível que as facturas em causa não preenchem os requisitos previstos nas al. b) e c) do n.º 5 do artigo 35.º do CIVA.

E isto nem o recorrente contesta.

O que o recorrente defende é que as facturas, acompanhadas das declarações complementares anexas, ficam agora revestidas da forma legal necessária à dedução do IVA.

O acórdão recorrido, porém, não considerou que tais declarações complementares tivessem a virtualidade de conferirem às facturas em causa forma legal.

Escreveu-se no ponto em questão:

"Acresce que, não obstante o recorrido tenha feito juntar aos autos declarações onde constam discriminados trabalhos, por unidade, metros lineares, preços e quantias totais a pagar, trabalhos alegadamente

prestados pelos subscritores daquelas, estes são documentos internos que não podem substituir as indicações que a lei impõe sejam discriminados na própria factura; para efeitos de IVA só confere direito a dedução o imposto mencionado em facturas e documentos equivalentes passados em forma legal e, como assim, por mais apropriados que sejam outros métodos, dado que o legislador só conferiu o direito à dedução do imposto mencionado em facturas e documentos equivalentes, estes têm que ser necessariamente os processados pelos vendedores”.

Mesmo que não acompanhem a referência a “documentos internos” feita no acórdão recorrido, não é menos verdade que concordamos com a tese dele emergente, segundo o qual os referidos elementos devem constar da própria factura.

E não vale falar em documento equivalente a factura por uma razão que logo se intui: já existe uma factura, pelo que o complemento da mesma (necessariamente não contemporâneo) não é o tal documento equivalente. Por isso que, como dissemos, já existe uma factura. Ou seja: ou há factura ou há documento equivalente. E porque assim, nem é importante determinar o que se deve entender por documento equivalente. É que - como dissemos - já há factura...

Factura que, como resulta do que vai dito, não se mostra passada em forma legal.

Pelo que não dá direito à dedução (n.º 2 do artigo 19.º do CIVA). Não há assim qualquer violação das normas do CIVA citadas.

Nem se vê onde esteja a violação do princípio constitucional da proporcionalidade.

Na verdade, o legislador, num imposto como o IVA (que confere o direito à dedução) bem pode impor apertados limites formais ao documento respectivo - factura ou documento equivalente. E não se vê que, quer o texto legal, quer a interpretação que dele se tem (e que exige que os elementos que dele constem estejam nele insertos e sejam rigorosamente discriminados no documento) possa de algum modo violar o princípio constitucional da proporcionalidade.

A decisão recorrida não merece pois censura.

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

Lisboa, 20 de Maio de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 20 de Maio de 2003.

Assunto:

Prova documental. Documentos particulares. Autenticidade. Força probatória.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A genuidade do documento particular deve ser impugnada nos termos dos arts 544º e 555º do CPCivil, sem o que a respectiva autoria não deve ser reconhecida como ver-*

dadeira, nos termos do art.º 374º do mesmo diploma, não fazendo então prova plena a que se refere o seu art.º 367º n.º 1, quanto às declarações nele insertas.
2 — *Mesmo a reconhecer-se tal autenticidade, sendo o facto favorável ao declarante, não operaria a força probatória material do documento, conforme ao disposto no n.º 2 daquele último preceito legal.*

Recurso n.º 466/03. Recorrente: Metalúrgica Costa Nery, SA. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmo. Cons.º. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por METALÚRGICA COSTA NERY, SA, do aresto do TCA, proferido em 28/05/02, que ordenou a baixa dos autos à 1ª Instância para ampliação da matéria de facto.

Fundamentou-se a decisão, na necessidade de “serem coligidos elementos de prova capazes de levarem à fixação de matéria de facto que demonstra a existência de apenas um pagamento parcial, à embargante, dos bens penhorados” bem como dos elementos pertinentes ao julgamento sobre a prescrição da dívida ao CRSS de Coimbra.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“Pelos elementos probatórios que resultam dos autos, impunha-se claramente uma decisão diferente.

Na verdade a nota de encomenda, as facturas, a inquirição das testemunhas e por final a existência de um contrato de conta-corrente, nos termos do Artigo 344º do C.S.C., celebrado no sentido de facilitar o pagamento à Cerâmica do Mondego e o seu respectivo saldo devedor, são provas inequívocas do que a Cerâmica do Mondego, Lda, nunca chegou a liquidar o fornecimento dos equipamentos constante na nota de encomenda.

Por não ter sido validado o documento - “Conta-Corrente”, junto com a resposta às alegações, e por sua exactidão não ter sido impugnada, tal documento assistido pela prova testemunhal, faz prova plena.

Não a considerando, viola-se claramente o Artº 376º, nº 1, 373º, nº 2 e 368º, do Código Civil, uma vez que o documento continha todos os elementos que o identificavam como sendo da recorrente, e tratando-se de um extracto de conta-corrente, não necessitará (a não ser que fosse impugnado), de ser suportado pelos documentos que o compõem.

Bastará, para tanto, constatar a existência de um saldo devedor. Caberá assim, ao representante da Fazenda Nacional, o ónus da prova, ou seja, seria a recorrida que deveria fazer prova do facto constitutivo, modificado ou extintivo do direito invocado.

Constata-se assim, que a Doutra decisão viola claramente o Artº 342º, n.º 2 do Código Civil.

Termos em que, com o Doute suprimento de V. Ex.ª., deve o acórdão recorrido ser revogado por violação da lei e por existirem elementos no processo, que impugnam claramente uma decisão diferente e consequentemente serem julgados os presentes embargos, com as legais consequências até final.”

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.mo Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso porque, desde logo, não foi o julgado posto em causa, nas alegações de recurso.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, dando-se por reproduzida a matéria de facto fixada na instância - art.ºs. 713º n.º 6 e 726º do CPCivil.

Vejam, pois:

A decisão ora recorrida ordenou a dita ampliação da matéria de facto no entendimento de que, à verificação da alegada reserva de propriedade, era necessária a demonstração do não pagamento integral do preço - ou seja, a existência apenas de um pagamento parcial -, o que não estaria comprovado nos autos, sustentando a recorrente o contrário, seja de que tal prova está efectuada, por resultar nomeadamente do contrato de conta-corrente celebrado com a executada e do respectivo saldo devedor que, assistida pela prova testemunhal, faria prova plena, comprovando o dito não pagamento, cabendo então à Fazenda Pública o ónus da prova do pagamento.

A recorrente não põe em causa a aludida necessidade do não pagamento integral para verificação da reserva de propriedade, centrando a sua discordância com o julgado, na ofensa da lei que fixa a força probatória do referido extrato de conta-corrente, questão que se inscreve nos poderes de cognição deste STA - art.º 722º n.º 2 do CPCivil.

Todavia, a genuidade do referido documento não foi estabelecida nos termos dos art.ºs 544º e 545º do CPCivil, o que exclui a prova plena a que se refere o seu art.º 376º n.º 1 quanto à declaração nele inserta.

Aliás, mesmo que assim não fosse, sendo o saldo devedor respectivo favorável aos interesses da recorrente, tal retira a força probatória material do documento - n.º 2 daquele último normativo.

Daí a reconhecida, na instância, necessidade de produção de prova testemunhal para o efeito.

Não dando, pois, como provado o pagamento integral perante a apresentação do documento, ordenando a ampliação da matéria de facto quanto ao ponto, a decisão sob recurso não violou a lei que fixa o valor probatório dos documentos particulares simples.

Acresce que tal ampliação tem, ainda, em vista, a averiguação de factos tendentes a apreciar a possibilidade de verificação da prescrição da dívida exequenda, que é de conhecimento oficioso, com as consequências inerentes da extinção da execução e levantamento da penhora, o que acarretaria a impossibilidade da presente lide.

Finalmente, não há que apreciar a pretendida ofensa às regras do ónus da prova, já que o tribunal recorrido não chegou a uma solução de *non liquet* probatório, antes ordenando a ampliação da matéria de facto em ordem a evitá-lo - indagação oficiosa como resulta, desde logo, do art.º 99º da LGT e 13º do CPPT.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Cfr. aliás e em sentido idêntico, quanto à ora recorrente, o Ac. deste STA, de 22Set99 Rec. 22.800 - fls 152 e segts.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido.

Custas pela recorrente, com a procuradoria de 50%, mas sem prejuízo do concedido apoio judiciário.

Lisboa, 20 de Maio de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 20 de Maio de 2003.

Assunto:

Imposto de selo. Licença para instalação de máquinas.

Doutrina que dimana da decisão:

O imposto de selo - por cada máquina - incidente sobre a licença "para instalação de máquinas electrónicas de diversão", contemplado no n.º 12.1 da TGIS, não incide sobre o registo ou licença de exploração a que se referem os art.ºs 17º e 20º do anexo ao DL 316/85, de 28-11.

Recurso n.º 469/03. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Recreativos 3000 — Máquinas de Diversão, Lda. Relator: Exmo. Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFp recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, julgou procedente a impugnação do acto tributário da liquidação de imposto do selo e anulou a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

Entende a AF que instalação é sinónimo de exploração e que a referida taxa 12.1 da TG deverá ser cobrada tantas vezes quantas for concedida ou renovada a licença de exploração.

Entendeu a sentença recorrida que não pode explorar-se uma máquina sem antes a instalar.

O EMMP entende que deve negar-se provimento ao recurso pois que o n.º 12.1 da TGIS prevê que se tribute em imposto de selo a licença de instalação (que é de prestação única) de máquinas electrónicas de diversão; porém a legislação que regula a instalação e exploração dessas máquinas (nomeadamente o DL n.º 316/85, de 28-11), não prevê qualquer licença de instalação, mas tão-só, uma licença anual de exploração.

Não obstante o Governo Civil de Braga tributou em imposto de selo a pedida licença de exploração no entendimento (sugerido pela AF) de que instalação e exploração são uma e a mesma coisa.

Com a sua conduta o Governador Civil violou o princípio da legalidade tributária pois que o facto tributário instalação de uma máquina é distinto do facto tributário exploração dessa máquina e o facto tributário exploração não está previsto no n.º 12.1 da TGIS.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. O Governo Civil de Braga liquidou, à impugnante, o dito montante de imposto do selo, com referência à licença anual de exploração de três máquinas ali paga por aquela, em 26.06.2000 - ver fls. 13.

3.1. A sentença recorrida julgou a impugnação procedente e anulou a liquidação impugnada sustentando que o conceito de instalação, constante da Tabela, não abrange aqueloutro de exploração.

Não que a lei não fale numa licença enquadrável naquela instalação, o que, a verificar-se, levaria à conclusão insólita de que o legislador da Tabela elaborou o seu ponto 12 sem ter em conta as licenças existentes no ordenamento jurídico pois que o licenciamento "para a prática de jogos lícitos com máquinas de diversão", de que fala o n.º 2 do art.º 21º do decreto, não é outra coisa senão uma licença para instalação dessas máquinas, caindo, assim, na previsão da Tabela.

No caso dos autos, a impugnante apresentou-se a requerer licença de exploração, mas não disse (nem tinha que dizer) se, onde e quando ia explorá-las, parecendo-nos, hoje, descabido (embora seja facto que não pode explorar-se sem, antes, instalar), pretender que, quem diz ir explorar, tenha que arcar, desde logo, com as consequências próprias da instalação, que, aliás (embora sem interesse para a questão decidenda), no caso em apreço, parece que iria ser feita por terceiros (fls.52/54).

Concluiu que o imposto do ponto 12.1 da Tabela incide sobre as licenças de que fala o n.º 2 do art.º 21.º, e não o art.º 20.º, do decreto pelo que não sendo essa a situação dos autos actuou a AF, ao cobrá-lo, com ilegalidade pelo que julgou a impugnação procedente com anulação da liquidação.

O EMMP entende que deve negar-se provimento ao recurso pois que o n.º 12.1 da TGIS prevê que se tribute em imposto de selo a licença de instalação (que é de prestação única) de máquinas electrónicas de diversão; porém a legislação que regula a instalação e exploração dessas máquinas (nomeadamente o DL n.º 316/85, de 28-11), não prevê qualquer licença de instalação, mas tão-só, uma licença anual de exploração.

Não obstante o Governo Civil de Braga tributou em imposto de selo a pedida licença de exploração no entendimento (sugerido pela AF) de que instalação e exploração são uma e a mesma coisa.

Com a sua conduta o Governador Civil violou o princípio da legalidade tributária pois que o facto tributário instalação de uma máquina é distinto do facto tributário exploração dessa máquina e o facto tributário exploração não está previsto no n.º 12.1 da TGIS.

3.2. O n.º 12.1 da TGIS prevê o imposto de selo - por cada máquina - incidente sobre a licença “para instalação de máquinas electrónicas de diversão”.

Os art.ºs 17.º e 20.º do anexo ao DL 316/85, de 28-11, que se refere ao Licenciamento do exercício de actividades, estabelecem que nenhuma máquina submetida ao regime desta secção (exploração de máquinas de diversão) pode ser posta em exploração sem que se mostre registada e licenciada.

O art.º 17.º 2 acrescenta que o registo é requerido pelo proprietário da máquina ao governador civil do distrito onde se encontra ou em que se presume irá ser colocada em exploração acrescentando o n.º 3 que o requerimento do registo é formulado, em relação a cada máquina, através de impresso próprio.

Por sua vez o art.º 20.º estabelece que a máquina só pode ser posta em exploração desde que disponha da correspondente licença de exploração emitida pelo governador civil.

Não se regula no anexo ao DL 316/85, de 28-11, qualquer licença de instalação, mas tão-só, uma licença anual ou semestral de exploração (cfr. n.º 2 do citado art.º 20.º).

Por isso o acto impugnado do Governo Civil de Braga ao tributar em imposto de selo a pedida licença de exploração não encontra acolhimento naquele n.º 12.1 da TGIS que apenas prevê o imposto de selo - por cada máquina - incidente sobre a licença “para instalação de máquinas electrónicas de diversão”.

E este preceito não permite o entendimento sugerido pela AF e aceite pelo acto tributário impugnado de que instalação e exploração são uma e a mesma coisa pois que aquela tem natureza instantânea e esta tem natureza continuada.

Conforme sustenta o EMMP o acto tributário impugnado viola o princípio da legalidade tributária, já que o facto tributário instalação

de uma máquina é distinto do facto tributário exploração dessa máquina não estando este facto tributário da exploração da máquina previsto no n.º 12.1 da TGIS.

Do exposto resulta que é de manter a decisão recorrida que neste sentido se pronunciou.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Maio de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 20 de Maio de 2003.

Assunto:

Emolumentos notariais. Impugnação. Revisão do acto tributário. Suspensão da instância.

Doutrina que dimana da decisão:

Instaurada uma impugnação, por alegada ilegalidade da liquidação de emolumentos notariais, não se justifica a suspensão da instância executiva neste processo sob a alegação de ter sido apresentado um processo de revisão do mesmo acto tributário.

Recurso n.º 501/03-30. Recorrente: Banco Espírito Santo, SA. Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. BANCO ESPÍRITO SANTO, SA, nuns autos de impugnação que correm termos no 2.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, veio pedir a suspensão da instância até que haja decisão num pedido de revisão, cuja causa de pedir (desconformidade com o direito comunitário e inconstitucional de uma liquidação de emolumentos) é idêntica em ambos os processos.

Terminou a sua pretensão do seguinte modo:

“... requer a suspensão da instância de forma a aproveitar os actos praticados nos presentes autos em caso de indeferimento expresso ou tácito do pedido de revisão já interposto”.

O M.^{mo} Juiz indeferiu a requerida suspensão da instância.

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

1) Deve a instância ser suspensa nos termos do artigo 275.º do CPC, de forma a aproveitar os actos praticados nos presentes autos em caso de indeferimento expresso ou tácito do pedido de revisão já interposto.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA emitiu douto parecer, sustentando que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. O recorrente pretende a suspensão da instância no presente processo de impugnação, a pretexto de que nos processos por si ins-

taurados (impugnação e revisão) há identidade de objecto, do pedido e da causa de pedir.

Entende assim que a instância deve ser suspensa nos termos das disposições combinadas dos artigos 275.º e 276.º, 1, c) do CPC.

A isto obtempera o Mm. Juiz, dizendo, em súmula, que:

- sob o ponto de vista jurídico não é o mesmo acto que está aqui em causa;

- a causa de pedir pode igualmente ser distinta;

- o processo de impugnação está já na sua fase final.

Que dizer?

A *revisão dos actos tributários* está prevista no artigo 78.º da LGT e pode ser pedida "com fundamento em qualquer ilegalidade".

Por sua vez, o processo de impugnação vem previsto nos artigos 99.º e ss. do CPPT, referindo aquele primeiro artigo que fundamento da impugnação é *qualquer ilegalidade*, nela considerados os vícios que afectam a validade ou existência do acto impugnado.

Ora, mesmo a entender-se haver correspondência no fundamento dos dois processos, não é menos verdade que estão desde logo sujeitos a prazos diversos.

Por sua vez - diremos - um é um processo gracioso (processo de revisão) e o outro é um processo judicial (processo de impugnação). Sem embargo de se reconhecer que ao pedido de revisão (processo gracioso) se pode seguir uma fase judicial (recurso contencioso do despacho proferido no processo gracioso ou impugnação judicial).

É certo que os meios em causa destinam-se a um fim último e igual (a anulação do acto tributário com o consequente reembolso das quantias desembolsadas pelo recorrente).

Ocorre dizer que, para além de um campo mais vasto de situações a que se pode aplicar (processo de impugnação), a sua improcedência não contendia com a possibilidade de eventualmente fazer apreciar a pretensão respectiva através de um pedido de revisão, com um âmbito temporal mais lato, se essa eventual improcedência estiver apenas ligada à eventual intempetividade da impugnação.

Mas será que se justifica a suspensão da instância no processo de impugnação?

Entendemos que não.

Por duas ordens de razões.

Por um lado, porque sendo idênticas as causas de pedir, como defende o recorrente, a decisão que vier a ser proferida no processo de impugnação (suposto que aqui vai ser proferida decisão em primeiro lugar) constitui caso julgado na dimensão respectiva (identidade da causa de pedir), com as inerentes consequências legais.

Por outro lado, e como bem refere o EPGA, em caso de insucesso do pedido de revisão, o recurso contencioso da decisão não pode, diferentemente do que sustenta o recorrente no articulado das suas alegações de recurso, correr por apenso aos presentes autos de impugnação.

Não há assim qualquer razão para suspender a instância nos presentes autos de impugnação judicial.

3. Face ao exposto, e com a presente fundamentação, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 20 de Maio de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 20 de Maio de 2003.

Assunto:

Nulidade. Omissão de pronúncia.

Doutrina que dimana da decisão:

Enferma de nulidade o acórdão que omite pronúncia quanto a questão trazida às conclusões do recurso e cujo conhecimento não se mostre prejudicado pela solução dada a outra.

Recurso n.º 603/03. Recorrente: Abraão Manuel Abrantes Pereira.

Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Abraão Manuel Abrantes Pereira, inconformado com o acórdão do T.C.A., a fls. 223 e seguintes, que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença do T. T. de 1ª Instância do Porto, que apenas lhe julgara parcialmente procedente a oposição que havia deduzido a execução fiscal contra si revertida, daquele interpôs recurso para esse S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

"A) O douto acórdão sob recurso incorreu em erro de julgamento porquanto partiu do errado pressuposto de que a invocação pelo recorrente da existência de crédito sobre a sociedade Posadas, S.A., visava demonstrar exclusivamente a sua falta de culpa pela insuficiência patrimonial da originária executada.

B) O recorrente alega como causas determinantes do erro de julgamento em primeira instância em primeira linha a existência de património susceptível de penhora e não penhorado (muito menos executado) e só a título subsidiário a falta de culpa pela eventual insuficiência patrimonial.

C) O douto acórdão erra nos pressupostos ao considerar que o recorrente unicamente assaca à sentença a violação primária da lei por erro de julgamento em matéria de culpa pela insuficiência do património societário, quando essa violação só é alegada a título subsidiário.

D) O douto acórdão sob recurso é nulo por omissão de pronúncia, porquanto não aprecia nem decide sobre a alegada suficiência patrimonial da originária executada.

E) Dos factos dados como provados resulta claro que existiam bens suficientes para o pagamento da dívida exequenda e acrescido ou, pelo menos, não estava executado o património social.

F) O preceituado nos art.ºs. 13º e 239º, n.º 2, do C.P.T. impõe a prévia excussão do património societário como pressuposto da responsabilidade subsidiária dos respectivos gerentes.

G) O douto acórdão sob recurso violou, pois, o preceituado nos indicados preceitos legais.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que a questão relativa aos pressupostos da reversão, suscitada pelo recorrente, não foi tratada na acórdão recorrido, pelo que procedem as conclusões A a D, merecendo provimento o recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão da nulidade da peça recorrida, por omissão de pronúncia.

Quer ao longo das alegações, quer nas conclusões do recurso que o T.C.A. viria a julgar, afirmou o recorrente que a originária devedora possuía um crédito que, acrescido de juros, excedia 62 578 919\$00, imputando à sentença da 1ª Instância a violação, entre outros, do art. 239º do C.P.T.

Do assim alegado, confrontado com o disposto naquele artº 239º nº 2 al. a) do C.P.T., que faz depender o chamamento do responsável subsidiário da verificação da inexistência de bens penhoráveis do devedor, resulta, desde logo, que o recorrente atacou o acto que ordenou a reversão, contra si, da execução, por não ocorrer o dito pressuposto.

Ora, sobre o ponto, o acórdão recorrido é inteiramente omissivo, pois que tudo o que decidiu gravitou à volta da culpa, que o recorrente alegou não ter, vindo a concluir que os efeitos do dito crédito se mostravam inócuos como causa de esculpação, por se tratar de “res inter alios” na relação jurídica estabelecida entre ele e o Estado credor.

Em suma, o acto que ordenou a reversão da execução contra o oponente, reputado de ilegal por este, pois que, alegadamente existia um crédito susceptível de penhora, e que veio a integrar quer o probatório fixado na 1ª Instância, quer o estabelecido na peça recorrida, não foi sindicado nesta.

Isto é, a questão de saber se a execução podia ou não reverter, face àquele crédito, contra o ora recorrente, não foi apreciada, devendo sê-lo, no acórdão em análise.

Ora, nos termos dos artºs. 660º nº 2 do C.P.Civil, “o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuando aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras”.

Por seu turno, a violação desse dever constitui nulidade da sentença (ou do acórdão), como flui do disposto nos artigos 125º do C.P.P.T. e 668º nº 1 al. d) e 716º nº 1 do C.P.Civil.

Assim, não tendo sido apreciada a dita questão, nem se mostrando prejudicado o seu conhecimento, forçoso é concluir pela procedência da questão trazida às conclusões A) a D) do recurso, declarando a nulidade do acórdão recorrido.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em declarar nulo o acórdão recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Maio de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 20 de Maio de 2003.

Assunto:

Intimação para passagem de certidão. Princípio da confidencialidade.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O princípio da confidencialidade visa assegurar o direito de reserva à vida privada, consagrada no artº 26º da CRP, que se encontra salvaguardado no artº 268º, nº 2 deste diploma legal e refere-se, como resulta do artº 64º, nº 1 da LGT, aos dados relativos à situação tributária do contribuinte.*

2 — O regime fixado nos artºs 59º, nº 3, al. g) da LGT e 8º, nº 3 do Decreto-Lei nº 65/93 de 26/8, que permite o acesso por parte de terceiros aos documentos administrativos que contenham dados pessoais, desde que demonstrem “interesse directo, pessoal e legítimo”, derroga aquele princípio da confidencialidade.

3 — Se a requerente pretende que lhe seja passada certidão do relatório da inspecção tributária efectuada a terceiro, visando apurar o preço real pelo qual um imóvel foi vendido, tal pretensão deve ser indeferida, uma vez que, tendo este dado a ver com a capacidade contributiva daquele contribuinte, viola aquele princípio da confidencialidade.

4 — Para além de que não tem interesse directo na medida em que não tem direito a intervir no procedimento, o que só acontece com a Administração Tributária e o inspeccionado, já que são eles os titulares da relação jurídica tributária — nem legítimo —, uma vez que nada tem a ver com esta relação jurídica tributária no acesso a esse dado.

Recurso n.º 786/03. Recorrente: Ministério Público. Recorrido: Encarregação de Jesus da Silva Oliveira. Relator: Ex^{mo} Conselheiro Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - O Magistrado do Ministério Público junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, não se conformando com a sentença de fls. 49 e segs., que deferiu o pedido de intimação para passagem de certidão do Director Distrital de Finanças de Setúbal, formulado por Encarnação de Jesus da Silva Oliveira, dela veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1.- O interesse da requerente sobre eventuais elementos recolhidos pelos serviços de inspecção sobre o negócio que o contribuinte realizou com os autores da herança, em que a requerente intervém como herdeira legitimária, não passa de um mero interesse difuso, sem qualquer relação directa com qualquer procedimento no âmbito da herança aberta por morte daqueles;

2.- Assim o interesse da requerente à informação pretendida não pode ser enquadrado no âmbito do direito à informação previsto no nº 1 do art. 268º da C.R.P. e regulado nos arts. 61º a 64º do C.P.A., mas sim no âmbito do nº 2 daquele primeiro preceito constitucional e regulado no art. 65º do CPA;

3.- Colidindo tal interesse da requerente com a confidencialidade fiscal que abrange os dados do contribuinte a que a mesma pretende ter acesso, deve tal pretensão ser rejeitada, pelo que bem andou a autoridade administrativa ao decidir em conformidade;

4.- Ao decidir doutra forma, o Mmo. Juiz do tribunal “a quo” fez incorrecto enquadramento do direito à informação da requerente e violou o disposto nos arts. 61º a 65º do Código de Procedimento Administrativo, razão pela qual deve a decisão ser revogada e substituída por outra que julgue improcedente a pretensão da requerente na intimação requerida.

A recorrida contra-alegou, concluindo:

a)- O interesse da requerente é directo, natureza suportada na sua qualidade jurídica de herdeira legitimária no âmbito da mencionada herança aberta por falecimento de seus pais.

b)- O valor de venda do terreno faz parte do acervo hereditário na mencionada herança, pelo que revela inteiro acerto a asserção do M^o Juiz «a quo» de que "... o interesse de um herdeiro em descobrir se tem mais direitos numa partilha, por terem eventualmente havido doações anteriores à morte, (...) deve prevalecer "sobre"... o direito-dever de sigilo fiscal de um contribuinte que terá eventualmente fugido ao fisco (...)" assim se resolvendo o conflito entre o direito de informação do art^o 64^o do CPA e o dever de sigilo fiscal do art^o 64^o da LGT.

c)- O valor da venda do terreno é neste momento objecto de litígio judicial pendente na Vara Mista do Tribunal Judicial de Setúbal o processo n^o 549/02-A, em que é autora a aqui recorrida.

O Exm^o Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer atento o disposto no art^o 109^o, n^o 3 da LPTA.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1^o- A requerente é filha de Sidónio Brito de Oliveira e de Ana Rosa da Silva Oliveira, já falecidos, havendo outros filhos.

2^o- Estes Sidónio Brito de Oliveira e de Ana Rosa da Silva Oliveira, já falecidos, venderam um imóvel em 8/11/96 a Jorge Manuel dos Santos Ramião.

3^o- Este Jorge Manuel dos Santos Ramião foi objecto de uma acção de inspecção pela administração fiscal.

4^o- A requerente pediu ao Director Distrital de Finanças de Setúbal cópia certificada do relatório da inspecção na parte respeitante ao negócio do dito terreno, visando apurar o preço real pelo qual os seus pais lhe venderam o mesmo.

5^o- Este pedido foi indeferido.

3 - Conforme resulta do probatório, a requerente Encarnação de Jesus da Silva Oliveira solicitou ao Director Distrital de Finanças de Setúbal cópia certificada do relatório da inspecção tributária efectuada a Jorge Manuel dos Santos Ramião, na parte respeitante ao contrato de compra e venda de um imóvel celebrado entre este e seus pais, entretanto falecidos, tendo em vista o apuramento do preço real pelo qual o mesmo foi vendido.

Esse pedido veio a ser deferido pelo Mm^o Juiz "a quo" com o fundamento, por um lado, de que a requerente tinha um interesse económico em saber se o terreno foi vendido por um preço superior ao declarado, uma vez que assim podia saber se o excesso foi doado a algum dos outros herdeiros, o que terá repercussões na partilha, interesse este que lhe é acautelado pelo art^o 64^o, n^o 1 do CPA e, por outro, estando em causa uma possível fuga ao fisco, o direito do contribuinte ao sigilo fiscal deve ceder perante o interesse da requerente.

Vejamus se lhe assiste razão.

Dispõe o art^o 64^o, n^o 1 da LGT que "os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado", cessando, porém, esse dever nos casos expressamente previstos nas diversas alíneas do seu n^o 2 e no n^o 4.

Por sua vez, estabelece o art^o 59^o, n^o 3, al. g) do mesmo diploma legal que "a colaboração da administração tributária com os contribuintes compreende, designadamente...o acesso, a título pessoal ou mediante representante, aos seus processos individuais ou, nos termos da lei, àqueles em que tenham interesse directo, pessoal e legítimo".

Estes preceitos legais mais não são, à semelhança do que já acontecia na vigência do Código de Processo Tributário [cfr. art^os 17^o, al. d) e 20^o, n^o 1, al. e)], do que a transposição para o direito tributário do "direito à informação" e do "direito de acesso" consagrados no art^o 268^o, n^os 1 e 2 da CRP, cujo procedimento se encontra regulado nos art^os 61^o a 64^o, que alteraram o art^o 82^o e segs. da LPTA e 65^o do CPA e na Lei n^o 63/95 de 26/8, com as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n^o 94/99 de 16/7, respectivamente e que lhes conferiu uma maior extensão, por forma a tornar a actividade administrativa mais transparente.

No caso dos autos, é patente que não está em causa o referido "direito à informação", na medida em que a requerente não é o contribuinte, nem tão-pouco o seu representante.

Resta-nos, assim, saber se a sua pretensão tem assento no pré-dito "direito de acesso" consagrado no n^o 2 do citado art^o 268^o.

"Através daquele n^o 2, consagrou-se, na revisão constitucional de 1989, o que se tem designado por "arquivo aberto" ou "administração aberta".

O conteúdo do direito à informação previsto no n^o 1 do artigo 268.º é bem mais amplo e abrangente que o do seu n.º 2 cfr. Revista de Legislação e de Jurisprudência, cit. -, o que bem se compreende se se atentar em que, no primeiro caso, está em causa o próprio interessado no procedimento administrativo ou tributário (pessoas ou cidadãos que sairão provavelmente desfavorecidos ou lesados, na sua esfera jurídica, com a respectiva decisão final).

Aquele arquivo ou administração aberta tem, desde logo, como limite, a "intimidade das pessoas" que cremos abrangente da referida confidencialidade, ou seja, a específica situação tributária do contribuinte, incluindo a sua capacidade patrimonial fiscal" (Ac. desta Secção do STA de 13/5/98, in rec. n^o 22.730).

O princípio da confidencialidade visa assegurar o direito à reserva da intimidade da vida privada, consagrado no art^o 26^o da CRP, que se encontra salvaguardado no n^o 2 do art^o 268^o e refere-se, como resulta do art^o 64^o, n^o 1 da LGT, aos dados relativos à situação tributária do contribuinte.

"Trata-se, pois...de dados (informações, elementos) que reflectem, explicitam de alguma forma a situação patrimonial dos cidadãos na parte e medida em que interessam ao fisco e que, com tal finalidade, constam do(s) respectivo(s) processo(s) tributário(s), fornecidos, na sua grande parte, pelo(s) próprio(s) contribuinte(s).

São dados que exprimem a capacidade contributiva: os bens, as actividades, as receitas, os rendimentos, as despesas, os encargos, em suma, tudo o que reflecta ou se prenda com a matéria colectável em causa em cada processo, tudo o que interesse à situação tributária do contribuinte.

Ou seja, dados que, preenchendo a relação tributária, interessam sobremaneira à definição e cômputo da obrigação tributária. . .

Para além dos dados constantes do(s) processo(s) tributário(s) que não tenham as características apontadas - por não reflectirem a situação tributária do contribuinte -, há ainda que excluir da confidencialidade os dados constantes desse(s) processo(s) que tenham natureza pública, isto é quando sejam livremente cognoscíveis por recurso a outras vias jurídico-institucionais, como sejam o registo predial, comercial, civil, etc." (Parecer da PGR n^o 20/94, in Pareceres, vol. VII).

Fazendo aplicação desses princípios e ensinamentos ao caso em apreço, o que a requerente pretende, como vimos, é uma certidão do relatório da inspecção tributária efectuada a Jorge Manuel dos Santos Ramião, na parte respeitante à compra que fez de um terreno para construção, visando apurar o preço real pelo qual os seus pais lho venderam.

Sendo assim e uma vez que a pretensão da requerente visa dados que têm a ver com a capacidade contributiva daquele contribuinte, tal como ficou definida, viola aquele princípio da confidencialidade e intimidade da sua vida privada, tanto mais que não se verifica, por não provados, nenhum dos pressupostos a que alude o n.º 2 do art.º 64.º da LGT, nem tão-pouco vem provado que esses dados se destinem à fundamentação de reclamação, recurso ou impugnação judicial, o que determinaria a cessação do dever de sigilo.

Para além de que também não tem natureza pública, já que a certidão apenas se destina a saber qual o preço real pelo qual foi vendido o imóvel.

No entanto, há que ter em conta o regime fixado no pré-dito art.º 59.º, n.º 3, al. g) da LGT e nas normas da citada Lei n.º 63/95 (art.º 8.º, n.º 3), que permite o acesso por parte de terceiros aos documentos administrativos que contenham dados pessoais, desde que demonstrem "interesse directo, pessoal e legítimo", que derroga aquele princípio da confidencialidade.

Todavia e no caso em apreço, o interesse da requerente não é directo, mas sim indirecto ou reflexo. Com efeito, esse interesse só seria directo se a mesma tivesse direito a intervir no procedimento. O que só acontece com a Administração Tributária - uma vez que lhe compete a fixação da matéria colectável e a determinação do valor do imposto a tributar - e o inspeccionado - na medida em que é afectado por essa decisão -, já que são eles os titulares da relação jurídica tributária.

Por outro lado, como nos ensina Santos Botelho e outros, no Código do Procedimento Administrativo, citado no referido aresto deste STA, "interesse legítimo em causa é o que deriva de uma situação conexa com aquela que forma o objecto do procedimento, devendo o particular demonstrar possuir os necessários requisitos que qualifiquem esse interesse".

Ora e como vimos, o interesse da requerente nada tem a ver com aquela relação jurídica tributária.

E não há que fazer aqui apelo ao art.º 63.º, n.º 1 do Estatuto da Ordem dos Advogados aprovado pelo Decreto-Lei n.º 84/84 de 16/3, na medida em que o regime nele fixado tem por limite o carácter reservado e secreto do documento a consultar, sendo certo que o termo reservado é equivalente a confidencial, nos termos supra-referidos.

4 - Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso e revogar a decisão recorrida, indeferindo-se o pedido de intimação para passagem de certidão dirigido ao Director Distrital de Finanças de Setúbal.

Custas pela recorrida, fixando-se as custas na 1.ª instância em 3 unidades de conta e neste STA em € 300 a taxa de justiça, com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 20 de Maio de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Lúcio Barbosa* [votou a decisão, mas não acompanha a tese demasiado ampla sufragada no acórdão, segundo a qual o interesse só é directo "se a mesma (requerente) tivesse direito a intervir no procedimento"].

Acórdão de 20 de Maio de 2003.

Recurso n.º 1554/02. Recorrente: António Espada Gonçalves e mulher. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Cons.º Dr. Vítor Meira

António Espada Gonçalves e mulher vieram arguir a nulidade do acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de fls. 70 e segs. invocando contradição em matéria de facto e excesso de pronúncia. Entendem haver contradição de facto por o acórdão referir que o chefe da repartição de finanças não sabe nem tem que saber o que se passa na oposição que está a correr no tribunal e que há excesso de pronúncia por o acórdão referir ser diferente a situação consoante a procuração ao advogado esteja na execução ou na oposição.

Pela Fazenda Pública foi considerado que não ocorriam as nulidades invocadas porque, no primeiro caso, tal resultava do processo e no segundo a questão tinha sido colocada pelos recorrentes.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do indeferimento do requerido porquanto o alegado nos n.ºs 1 a 5 não integra a nulidade prevista na alínea c) do artigo 668.º do Código de Processo Civil e, a haver vício, seria o de erro de julgamento, que não encontra remédio naquela norma. Quanto ao invocado nos n.ºs 6 e segs. o alegado excesso de pronúncia respeitaria ao recurso de fls. 30 que o reclamante venceu, pelo que dele não poderia reclamar, tal como não podia recorrer.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Disse-se no acórdão recorrido que "o chefe da repartição de finanças perante quem se desenrola a execução não sabe, nem tem que saber, o que se passa na oposição enquanto esta não lhe for enviada para apensação à execução". Esta afirmação é óbvia pois nenhuma entidade pode saber em cada momento o que se está a passar num processo que se não encontra na sua dependência mas noutra entidade. Não se alcança em que é que esta afirmação genérica e óbvia possa constituir nulidade prevista no n.º 1 alínea c) do artigo 668.º do Código de Processo Civil. Reporta-se tal norma aos casos em que haja oposição entre os fundamentos e a decisão e não se vê onde está tal oposição. Como refere o Ministério Público, o que poderia haver era erro de julgamento - e não há - mas tal situação não integraria a nulidade invocada.

Invoca também a recorrente excesso de pronúncia por o acórdão ter referido que se o mandatário estivesse constituído na execução o mandato valeria para os apensos e incidentes mas que o mesmo não aconteceria se o mandatário estivesse constituído na oposição. Não se vislumbra aqui também qualquer excesso de pronúncia pois o recorrente entendia que o seu mandatário na oposição teria de ser notificado para os actos praticados na execução, não podendo deixar de apreciar-se a situação global. O recorrente pode não concordar com o decidido mas tal discordância não acarreta qualquer excesso de pronúncia. Não acompanhamos aqui a posição do Ministério Público porquanto o alegado tem a ver com ambos os recursos e não apenas com o de fls. 30.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em indeferir a reclamação por não ocorrerem as nulidades invocadas.

Custas pelos requerentes, com € 99 de taxa de justiça.

Lisboa, 20 de Maio de 2003. — *Vítor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 20 de Maio de 2003.

Recurso n.º 1697/02. Recorrente: João Velez Publicidade, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Con.sº Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a aliás douta sentença TT de 1.ª Instância de Lisboa, 3º Juízo, 2.ª Secção, que lhe negou provimento ao recurso que interpusera da decisão administrativa de aplicação de coima fiscal, dela interpôs o presente recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a arguida João Velez Publicidade Lda, nos autos convenientemente identificada.

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

- a) - *A decisão de aplicação de coima à Arguida é nula;*
- b) - *Conduzindo-a à anulação da acusação, e conseqüentemente à existência de uma excepção dilatória, que obsta ao conhecimento da causa.*
- c) - *E a conseqüente absolvição da instancia da Arguida e ora Recorrente.*
- d) - *se assim não se entender deverá, em alternativa, sem prescindir e o que se faz por mera cautela e dever de patrocínio, absolver-se a Arguida e ora Recorrente da decisão de aplicação de coima.*
- e) - *considerando-se não existir sequer a título de negligência o elemento típico subjectivo da infracção cometida.*
- f) - *absolvendo-se, conseqüentemente, a Arguida e ora Recorrente da aplicação da coima.*

Conclui pedindo a revogação do impugnado julgado com a conseqüente absolvição da coima em que foi condenada.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal teve vista dos autos - cfr. fls.116.

Colhidos os vistos legais, e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

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

1. *A arguida contratou contabilista para lhe ordenar a contabilidade e satisfazer as obrigações fiscais, designadamente no âmbito da entrega das declarações periódicas de IVA e respectivo meios de pagamento;*
2. *Tendo para o efeito entregue àquele os meios monetários para o efeito necessários;*
3. *Tal contabilista, porém, sem autorização e contra a vontade da arguida, apropriou-se daqueles meios monetários omitindo a prática das referidas obrigações fiscais e respectivos pagamentos;*
4. *Só apresentando as declarações quando a situação começou a ser detectada;*
5. *Assim, em 10MAI99 foi apresentada declaração periódica de IVA, referente a ABR98, nela se liquidando imposto no montante de 86.589\$00;*
6. *Sem ser acompanhada de qualquer meio de pagamento;*
7. *Logo que detectou a situação a arguida requereu a adesão ao Plano Mateus para regularizar a situação, o que lhe foi deferido na condição de imediato pagamento das dívidas não consideradas elegíveis para o mesmo.*

E com base nela, já em sede de apreciação da decisão administrativa de aplicação de coima fiscal que lhe cumpria face ao recurso judicial

antes interposto pela arguida e agora Recorrente, evidenciando bem esclarecidamente que

“... a existência de contra-ordenação depende da existência de culpa”.

“... ”

“E o que resulta da factualidade apurada é que a arguida não exerceu esse controlo, não obstante, ao que tudo indica, disso ser capaz, sendo essa inércia susceptível de um juízo de censura e, portanto, constituindo culpa.”

Veio a concluir pela improcedência daquele recurso judicial e conseqüente confirmação da decisão de aplicação de coima fiscal por violação do disposto no art.º 26º do CIVA - falta de prestação tributária em sede de IVA, referente ao período de 9804 -, e, assim, manteve a pena concreta e administrativamente aplicada de esc. 17.300\$00 - cfr. documentos de fls. 29 e 31 -, sem qualquer sanção acessória,

Uma vez que, considerou-se,

“... a culpa evidenciada no seu comportamento se afigura muito mitigada, mas ainda assim não deixa de ser culpa; essa baixa intensidade da culpa, não relevando na existência do facto punível, releva ao nível da determinação do montante da coima, justificando a sua quantificação pelos mínimos legais, que foi o que efectivamente ocorreu.”

É contra o assim decidido que continua a insurgir-se a Arguida e agora Recorrente, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional.

Sem qualquer possibilidade de êxito, porém.

Na verdade, nas alegações que entendeu apresentar para impugnar a sindicada sentença e nas conclusões que, a final, formulou, ao menos nas três primeiras - a), b) e c) - a Recorrente, ao arripio em absoluto do julgado que importava controverter, intenta, inconseqüente e agora ineficazmente, demonstrar que decisão de aplicação de coima fiscal é nula por alegada falta dos requisitos legais, sem ao menos especificar quais sejam os elementos ou requisitos que entende não concorrerem na questionada decisão administrativa;

E, nas duas últimas, a saber, conclusões d) e e), sustenta, ao contrário do decidido também, que a sua conduta não é susceptível de preencher o elemento típico subjectivo do tipo da infracção mesmo a título de mera negligência.

Sem razão também, pois, como proficientemente se demonstrou na impugnada sentença, a conduta da ora Recorrente, apurada pela factualidade fixada nos vários números do probatório, é isofismavelmente indiciadora da verificação da necessária negligência, inconseqüente ou falta de cuidado a que estava obrigado e de que era capaz, uma vez que de tanto a não eximia ou eximiu o invocado e apurado mandato que para, em seu nome, dar oportuno cumprimento às respectivas obrigações fiscais, conferiu a terceiro.

Improcedem, assim, todas as conclusões do presente recurso jurisdicional.

Termos em que, sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juizes deste Supremo Tribunal e Secção de Contencioso Tributário em negar-lhe provimento, confirmando antes a decisão judicial com ele impugnada.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 20 de Maio de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 20 de Maio de 2003.

Assunto:

Aclaração de acórdão. Arguição de nulidade.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *É de indeferir o pedido de esclarecimento de acórdão se o próprio requerente afirma que dele só há, "seguramente", uma "única conclusão a retirar", pois, nesta circunstância, nenhuma obscuridade ou ambiguidade vem suscitada, de modo a exigir aclaração.*
- 2 — *Pretendendo o requerente que, caso outra seja a interpretação a dar ao acórdão, então, ele padece de nulidade, e desatendido o pedido de esclarecimento (o que vale por dizer que não é outra a interpretação), não há que conhecer da arguição de nulidade, só subsidiariamente invocada.*

Recurso n.º 1849/02. Recorrente: José Daniel Pinto de Matos; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Cons.º Baeta de Queiroz.

1.1. José Daniel Pinto de Matos, residente em Viana do Castelo, recorreu para este Tribunal do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que, revogando a sentença proferida pelo Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo, julgou improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo ao ano de 1990.

1.2. Por acórdão de 26 de Fevereiro de 2003 foi decidido conceder provimento ao recurso e "declarar nulo o acórdão recorrido, para que seja proferido outro, se possível, pelos mesmos juízes, que conheça da questão relativa aos juros compensatórios liquidados, suscitada na petição de impugnação, se a tanto nada obstar".

1.3. Vem, agora, o recorrente, "ao abrigo do preceituado no artigo 669.º do CPC, requerer o seu esclarecimento". Depois de afirmar "ser esta, seguramente, no nosso entender, a única conclusão a retirar da parte final do duto acórdão recorrido, requer (...) no entanto, seja esclarecido se é realmente este o sentido a retirar do exerto do acórdão em análise": "(...) conhecida a questão relativa aos juros compensatórios liquidados, deverão os Mmos Juízes pronunciar-se sobre as restantes conclusões do recorrente".

"e caso não seja esse o entendimento de V. Exas. entende o recorrente" que o acórdão deve ser reformado, de modo a fundamentar "os motivos [que] levaram o tribunal a não considerar um documento elaborado em obediência a todos os requisitos de forma e substância legalmente exigíveis", questão que é de direito, sendo que a apontada falta de fundamentação "é causa de nulidade nos termos do artigo 668.º do CPC".

1.4. A Fazenda Pública entende que "quer o pedido de esclarecimento quer o pedido de reforma do duto Acórdão não preenchem os requisitos de deferimento, respectivamente dos artigos 668.º e da alínea b) do artigo 669.º do CPC".

1.5. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que "a parte do acórdão transcrita" pela recorrente "não necessita de esclarecimento", dela resultando estar prejudicado o co-

nhecimento das questões postas nas conclusões 3.ª e segs., nomeadamente a do valor do livro de registo de vendas de mercadorias referido" pela recorrente.

1.6. O processo volta à sessão após novos vistos dos Exm.ºs. Adjuntos.

2. A recorrente formula a arguição de nulidade do acórdão em causa, por omissão de pronúncia, em relação de subsidiariedade, ou seja, para o caso de o trecho que dele transcreveu ter outro sentido que não aquele que lhe atribui.

Aconselha esta circunstância a que tratemos em conjunto o pedido de esclarecimento e o de reforma do acórdão.

Ora, pode afoitar-se que o pedido de esclarecimento não tem razão de ser, por motivo que a própria recorrente põe em evidência. Ela mesma afirma "ser esta, seguramente, em nosso entender a única conclusão a retirar da parte final do duto acórdão recorrido": "conhecida a questão relativa aos juros compensatórios liquidados, deverão os Mmos Juízes [do TCA] pronunciar-se sobre as restantes conclusões do recorrente".

Nem se vê como poderia ser de outro modo, face à declaração de nulidade do acórdão do TCA, claramente ditada no deste STA, sem ressalva de qualquer dos seus segmentos.

O que, por um lado, faz com que nada haja a esclarecer, pois nenhuma obscuridade ou ambiguidade a requerente imputa ao acórdão, cujo sentido claro e unívoco ela mesma afirma.

E, por outro lado, faz com que não se tenha que apreciar a arguida nulidade do acórdão, suscitada só para o caso de o pedido de esclarecimento ser deferido e daí resultar que outro devia ser o sentido atribuível ao mesmo acórdão.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em indeferir o pedido de esclarecimento do acórdão de 26 de Fevereiro de 2003, e em considerar prejudicado o pedido de reforma do mesmo acórdão.

Custa a cargo da requerente, com € 75 (setenta e cinco euros) de taxa de justiça.

— Lisboa, 20 de Maio de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 20 de Maio de 2003.

Assunto:

Prescrição de custas judiciais.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *É de cinco anos o prazo de prescrição de custas judiciais.*
- 2 — *De harmonia com o artigo 34º, 3, do CPT, diploma vigente à data da instauração (27.II.1995) da execução fiscal em causa, este evento processual interrompeu a prescrição.*

- 3— *Havendo tal processo executivo estado parado desde 12.IV.1996 (data da remessa de carta precatória para penhora) até 29.VI.2001 (data da devolução da mesma carta, cumprida) - situação anómala a que o executado é, de todo, alheio - cessou, nos termos da 2ª parte do sobredito n.º 3, aquele efeito interruptivo.*
- 4— *Como assim, há que, para efeitos de contagem do prazo prescricional da dívida exequenda, somar, nos termos da última parte do n.º 3 do sobredito artigo 34º, o tempo que decorreu após o primeiro ano de paragem ao decorrido até à data da autuação.*
- 5— *Em seguimento do que é de concluir que se consumou a prescrição das custas judiciais em referência.*

Recurso n.º 1999/02-30. Recorrente: José Manuel Gonçalves de Melo Lucena; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

José Manuel Gonçalves de Melo de Lucena, residente na Rua Moraes Soares, 141-1º, em Lisboa, inconformado com a sentença do 4º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente reclamação do despacho do Chefe da RF do 4º Bairro Fiscal de Lisboa proferido em 01.VII.2002, que indeferiu pedido de reconhecimento da prescrição da dívida objecto do presente processo de execução fiscal, vem até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. A dívida objecto do presente processo de execução fiscal diz respeito às custas judiciais liquidadas no âmbito do processo de oposição n.º 172/94, que correu termos na 2ª Secção do 3º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa, sendo-lhe aplicável o prazo de prescrição de cinco anos previsto no já revogado art.º 164º, 1, do CCJ aprovado pelo DL n.º 44 329, de 08.V.1962 (hoje, art.º 123º, 1, do CCJ aprovado pelo DL n.º 224-A/96, de 26.XI).

2. Tal dívida não reveste natureza tributária, pelo que a contagem do respectivo prazo de prescrição não está sujeita às regras previstas na Lei Geral Tributária, mas, sim, ao disposto quanto a esta questão no Código Civil.

3. O art.º 919º do CPC não pode ser aplicado subsidiariamente no âmbito do processo de execução fiscal, uma vez que, por um lado, não existe caso omissis e, por outro, prevê a existência de uma decisão (i)recorrível, de natureza judicial, que o processo de execução fiscal, exhaustivamente tratado no CPPT, não reflecte.

4. A contagem do prazo de prescrição de cinco anos, tendo sido interrompida após a citação do processo de execução fiscal *supra* referido, ocorrida em 08.I.1996, reiniciou-se depois de esgotado o prazo para deduzir a competente oposição - que terminou em 29 de Janeiro de 1996.

5. O termo do prazo para deduzir oposição coincide com o "passar em julgado da decisão que puser termo ao processo" previsto no art.º 327º, 1, do CC, adaptado a esta situação concreta.

6. A contagem do prazo de prescrição de cinco anos, tendo sido interrompida após a citação do processo de execução fiscal *supra* referido, ocorrida em 08.I.1996, e na hipótese de o art.º 327º, 1, do

CC não ser aplicável, reiniciou-se logo após tal acto interruptivo, tendo terminado em 9 de Janeiro de 1996.

7. O prazo de prescrição da dívida exequenda encontra-se, por isso, decorrido.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso não merece provimento. Corridos os vistos, cumpre decidir.

O *thema decidendum* respeita a prescrição de custas judiciais cujo pagamento coercivo se persegue em processo de execução fiscal, sendo controvertido o modo de contagem do atinente prazo legal.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) A presente execução fiscal foi instaurada em 27.II.1995, pela Fazenda Pública contra José Manuel Gonçalves de Melo de Lucena, para haver dele a quantia de esc. 1 712 772\$00, correspondente a dívida de custas, acrescida de juros de mora.

B) O executado foi citado para os termos da execução em 08.I.1996. C) Em 28.II.1996, o executado veio aos autos com o requerimento de fls. 4.

D) Em 12.IV.1996, foi expedida a carta precatória n.º 66/96 ao Serviço de Finanças de Mangualde, para penhora da quota oferecida para o efeito pelo executado, que, em 29.VI.2001, a devolveu, após cumprimento, a coberto do ofício n.º 3678.

E) Em 09.VII.2001, foi proferido o despacho de fls. 7, que foi notificado ao executado em 13.VIII.2001.

F) Em 07.II.2002, foi proferido o despacho de fls. 13, a mandar devolver a carta precatória referida em D) ao Serviço de Finanças de Mangualde, para proceder à venda da quota que havia sido penhorada.

G) Em 24.V.2002, o executado veio aos autos com o requerimento de fls. 15/16, pedindo, além do mais, que fosse reconhecida a prescrição da dívida exequenda.

H) Sobre tal requerimento, recaiu o despacho de indeferimento de fls. 18, proferido em 24.VI.2002, objecto da presente reclamação.

Exposto o quadro factual disponível, cabe notar que a discordância da recorrente com o decidido reside no momento a partir do qual se inicia a contagem do (a seu ver, novo) prazo de prescrição.

A instância entendeu que, no ponto, deve atender-se ao estatuído no artigo 327º, do Código Civil - "... o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo." E, sendo que "no domínio do processo de execução, a decisão que põe termo ao processo é a sentença de extinção, cuja prolação, embora não esteja prevista no CPPT, é regulada pelo art.º 919º do CPC (aplicável por força do art.º 2º, al. e), do CPPT." E, "uma vez que não se mostra proferida tal sentença de extinção e não tendo a mesma, por maioria de razão, transitado em julgado, a interrupção do prazo de prescrição da dívida exequenda manteve-se, não tendo, por isso, operado a pretendida prescrição." Para o recorrente, "o art.º 919º do CPC não pode ser aplicado subsidiariamente no âmbito do processo de execução fiscal, uma vez que, por um lado, não existe caso omissis e, por outro, prevê a existência de uma decisão (i)recorrível, de natureza judicial, que o processo de execução fiscal, exhaustivamente tratado no CPPT, não reflecte.

A contagem do prazo de prescrição de cinco anos, tendo sido interrompida após a citação do processo de execução fiscal *supra* referido, ocorrida em 08.I.1996, reiniciou-se depois de esgotado o prazo

para deduzir a competente oposição - que terminou em 29 de Janeiro de 1996.

O termo do prazo para deduzir oposição coincide com o "passar em julgado da decisão que puser termo ao processo" previsto no art.º 327º, 1, do CC, adaptado a esta situação concreta.

"Assoalhada a divergência, é, desde logo, de referir que, de harmonia com o artigo 34º, 3, do Código de Processo Tributário, diploma vigente à data da instauração da presente execução fiscal 27.II.1995, este evento processual interrompeu a prescrição.

Porém, como o processo esteve parado desde 12.IV.1996 (data da remessa de carta precatória para penhora - cfr . fls. 5) até 29.VI.2001 (data da devolução da mesma carta, cumprida - cfr. 6), cessou, nos termos da 2ª parte do sobredito n.º 3, aquele efeito interruptivo, patente sendo que o executado é de todo alheio a tal anómala paragem processual.

Como assim, há que, para efeitos de contagem do prazo prescricional da dívida exequenda, somar, nos termos da última parte do n.º 3 do convocado artigo 34º, o tempo que decorreu após o primeiro ano de paragem do processo ao que tiver decorrido até à data da autuação.

Ora, só desde 12.IV.1997 (data do reinício da contagem do prazo em questão) até à presente data já transcorreram mais de seis anos.

Sendo de cinco anos o prazo de prescrição das custas judiciais - artigos 164º, 1, do velho CCJ e 123º, 1, do actual, por remissão dos artigos 2º, 2ª parte, do Regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos e do artigo 2º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários (cfr. a ressalva da parte final do n.º 1 do sobredito artigo 34º, bem assim a do n.º 1 do artigo 48º da LGT; v., ainda, o seu artigo 3º, 2) - nem há necessidade de acrescentar ao tempo volvido sobre o decurso do prazo de um ano de paragem processual os mais de onze meses transcorridos desde a data do termo do prazo de pagamento voluntário das custas em foco até à data da instauração da presente execução para se concluir que se consumou, claramente, o prazo prescricional da dívida exequenda.

Do exposto se vê que, como refere Jorge Lopes de Sousa a p.802 do seu *CPPT* anotado, 4ª edição "os efeitos da interrupção não são idênticos aos que lhe são atribuídos no direito civil, em que a interrupção tem como efeito a inutilização, para efeitos de prescrição, de todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo (art. 326º, n.º 3, do Código Civil).

No domínio do direito tributário não ocorre essa inutilização do tempo decorrido antes do acto interruptivo...

Não havendo inutilização do período decorrido antes do acto interruptivo, não se está perante uma interrupção da prescrição do tipo previsto no artigo 326º, n.º 3, do Código Civil.

Isso se confirma pela referência à *cessação do efeito* interruptivo, que supõe um efeito que se prolonga no tempo, o que é incompatível com o conceito de interrupção previsto no Código Civil, que se substancia num efeito instantâneo de inutilização do prazo decorrido e de início de um novo prazo.

Por isso, verifica-se que o prazo de prescrição, com aqueles actos ditos interruptivos, apenas deixa de correr, o que corresponde, na terminologia do Código Civil, ao efeito suspensivo (artº 318º). A mesma referência à *cessação* deste efeito confirma também que se está perante um efeito suspensivo, pois em relação a este, que começa

a produzir-se e perdura no tempo, é que é adequado falar-se em cessação do efeito, quando ele deixa de verificar-se."

O que vem de mencionar-se evidencia o desacerto da instância ao colocar a questão da determinação do *dies a quo* do "novo" prazo de prescrição, a qual, sublinha-se, o recorrente subscreveu, divergindo, porém, quanto à determinação do *termo inicial*. Sucedendo que, desde logo, ambos relevaram, para efeitos "interruptivos", a citação do executado, esquecendo que, a montante, já ocorrera facto a que a lei confere tal virtualidade: a instauração da execução fiscal.

Como assim, a tese de ambos assenta em pressuposto errado. Não obstante, o desiderato do recorrente é, com a sobredita fundamentação, alcançado.

Em seguimento de tudo o exposto, se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se prescrita a dívida exequenda nos presentes autos de execução fiscal, cujo arquivamento, por isso, determinam.

Não é devida tributação.

lisboa, 20 de Maio de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 28 de Maio de 2003.

Recurso nº 41/03. Recorrentes: António Espada Gonçalves e mulher; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento na nulidade do despacho que, no processo de execução final, ordenou a venda do bem penhorado em 16.10.98, por falta de notificação ao advogado constituído, ANTÓNIO ESPADA GONÇALVES e mulher, DEOLINDA MARIA PEREIRA GONÇALVES, recorreram para o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, pedindo a anulação desse despacho e a notificação na pessoa do mandatário dos recorrentes.

Por despacho de fl. 16, o Mº Juiz do Tribunal Tributário de Setúbal ordenou a notificação dos requerentes para, em 10 dias, juntarem procuração e declaração de ratificação do processado, sob pena de multa não o fazendo.

Desse despacho foi interposto o recurso de fl. 19, com alegações de fls. 20 e seguintes, nas quais concluem que a procuração junta com a oposição serve de mandato judiciário para o processo de execução, pelo que não têm de apresentar nova procuração e muito menos com a cominação de multa.

Este recurso foi admitido para subir a final (fl. 24).

A fls. 38 e seguintes, o Mº Juiz de 1ª instância proferiu a sentença, na qual decidiu que a procuração junta com a oposição não vale para o processo de execução fiscal nem para o recurso dos actos praticados no processo de execução fiscal, pelo que o advogado signatário não tem poderes para apresentar a reclamação. Por outro lado, o cônjuge do reclamante-executado tem um interesse meramente indirecto, pelo que não tinha de ser notificada.

Contra esta sentença foi interposto o recurso de fl. 45, alegado a fls. 46 e seguintes, em cujas conclusões os recorrentes voltam a sustentar que o advogado constituído por procuração junta ao processo de oposição tinha de ser notificado no processo de execução fiscal do despacho que ordenou a venda dos bens penhorados. Sustentam, ainda, que a sentença é nula por haver contradição entre fundamentos e decisão.

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

Cumpra decidir.

Este STA concorda inteiramente com os fundamentos e com as decisões constantes do despacho de fls. 16 e da sentença de fls. 38 a 41, os quais também estão de acordo com o acórdão deste STA de 12-2-03, proferido no recurso n^o 1554/02.

Assim, nos termos do art^o 713^o, n^o 5, do CPC e remetendo para os fundamentos dessas decisões, acordam os juizes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar as decisões recorridas.

Custas pelos recorrentes, com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 28 de Maio de 2003. — Almeida Lopes (relator) — António Pimpão — Brandão de Pinho.

Acórdão de 28 de Maio de 2003.

Assunto:

Inexistência.

Doutrina que dimana da decisão:

Invocando a impugnação a inexistência do acto tributário da liquidação impugnada, pode a mesma ser deduzida, nos termos do art^o 102^o 3 do CPPT, para além do prazo de 90 dias, a todo o tempo.

Recurso n.º 152/03. Recorrente: Construções Cívicas Jaime Clara & Filhos, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex^{mo} Cons^o Dr. António Pimpão.

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

1. Construções Cívicas Jaime Clara Alves e Filhos, Lda, recorre da decisão que, no Tribunal Tributário de 1^a Instância de Leiria rejeitou liminarmente a petição inicial de impugnação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. A causar de pedir invocada na p.i. consistiu na inexistência jurídica dos actos tributários impugnados.

2 . A inexistência jurídica não está sujeita a prazo de arguição, podendo ser invocada a todo o tempo.

3 . Mesmo que assim não se entendesse, sempre o tribunal *a quo* deveria conhecer previamente da causa de pedir invocada na p. i.

4 . Só com a pronúncia expressa sobre a matéria da causa de pedir, estaria o tribunal *a quo* com os factos adequados para proceder à qualificação da causa de pedir invocada.

5 . Comprovando-se a qualificação jurídica da causa de pedir como inexistência a recorrente estava em tempo para deduzir a impugnação.

6 . A decisão recorrida fez errada aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 102º do CPPT e do n.º 1 do artigo 20º do mesmo diploma. Violou ainda a primeira parte da alínea d) do n.º 1 do artigo 668º do CPC.

O EMMP entende que o recurso merece provimento pelos seus fundamentos e ainda face ao disposto no artº 124º 1 do CPPT pois que é na sentença de mérito que se aprecia a alegação do vício de inexistência jurídica do acto tributário.

2. A decisão recorrida rejeitou liminarmente a petição inicial de impugnação depois de afirmar que:

“1. Como resulta dos documentos juntos com a douta petição inicial, o termo do prazo do pagamento voluntário dos impostos ocorreu em 30 de Janeiro de 2002 e 28 de Fevereiro de 2002.

2. A petição inicial deu entrada no tribunal em 25 de Junho de 2002.”

3.1. Sustentou a decisão recorrida para rejeitar liminarmente a petição inicial de impugnação que:

“De acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, «A impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias...».

Contados os 90 dias a partir de 30 de Janeiro de 2002 e 28 de Fevereiro de 2002, nos termos da regra prevista no n.º 1 do artigo 20.º daquele diploma legal, o prazo esgotou-se muito antes da data da entrada da petição inicial. Assim, é intempestiva, devendo, por isso, ser rejeitada liminarmente. Com efeito, é pacífico o entendimento jurisprudencial de que «A caducidade do direito de impugnar é de apreciação oficiosa, por versar sobre direitos indisponíveis», assim como o de que «É um prazo de direito substantivo e não judicial pelo que é de todo inaplicável o regime artigo 145.º n. 5 e 6 do Código de Processo Civil». Com efeito, a respeito da contagem dos prazos na impugnação judicial, reza o citado artigo 20.º que: «1 - Os prazos do procedimento, tributário e de impugnação judicial contam-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil. 2 - Os prazos para a prática de actos no processo judicial contam-se nos termos do Código de Processo Civil». A introdução da impugnação em juízo não é efectivamente a prática de actos no processo judicial, que se inicia com ela.”

3.2. Questiona a recorrente a rejeição liminar da presente impugnação sustentando a tempestividade da mesma pois que havia invocado como causa de pedir a inexistência jurídica dos actos tributários impugnados.

A decisão recorrida apenas refere, em síntese, que, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a impugnação deverá ser apresentada no prazo de 90 dias contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias pelo que contando este prazo a partir de 30 de Janeiro de 2002 e 28 de Fevereiro de 2002, nos termos da regra prevista no n.º 1 do artigo 20.º daquele diploma legal, aquele prazo já se havia esgotado na data da entrada da petição inicial em 25-6-2002.

Concluiu pela intempestividade da impugnação que, por isso, rejeitou liminarmente por haver caducado o direito de impugnar.

E tem razão a recorrente pois que na petição inicial nos artºs 1º a 18º defendeu a inexistência jurídica dos actos tributários impugnados.

Estabelece o artº 102º 3 do CPPT que se o fundamento da impugnação for a nulidade pode a mesma ser deduzida a todo o tempo.

Não havia por isso sido deduzida fora de tempo uma vez que havia a impugnante invocado a nulidade do acto tributário da liquidação impugnado.

No artº 99º do CPPT enumeram-se exemplificativamente alguns dos vícios que podem ser fundamento de impugnação e conduzem à anulabilidade do acto.

E podem constituir também fundamento de impugnação outros vícios que impliquem a nulidade quando se verifique no respectivo acto a falta de qualquer dos elementos essenciais ou quando houver lei que estabeleça esta forma de invalidade tal como resulta do artº 133º 1 e 135º do CPA.

Igualmente é fundamento de impugnação a inexistência jurídica do acto a que se refere o artº 124º 1 do CPPT e artº 137º 1 e 139º 1 do CPA.

Por força do artº 124º 1 do CPPT na sentença o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, dos vícios que conduzam à sua anulação.

Do exposto resulta que não pode manter-se o despacho recorrido que rejeitou liminarmente a petição inicial de impugnação.

4. Nos termos expostos concede-se provimento ao recurso, revoga-se a decisão recorrida e ordena-se que os autos prossigam se a tal nada obstar.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Maio de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 28 de Maio de 2003.

Assunto:

Taxas devidas ao IROMA relativas a 1993. Revogação pelo DL 365/93 dos DL 240/82 e 343/86. Tributos extintos.

Doutrina que dimana da decisão:

Revogadas que foram pelo DL 365/93 de 22/10 as taxas a que se reportavam os DL 240/82 e 343/86, são as mesmas tributos extintos, aplicando-se-lhes por isso o prazo prescricional de 8 anos previsto na Lei Geral Tributária, atento o disposto nos artigos 5º nº 2 do DL 398/98 e 53º nº 2 da Lei 87-B/98.

Recurso n.º 255/03. Recorrente: IROMA - Inst. Reg. Orientador dos Mercados Agrícolas; Recorrida: FRICARNES, SA. Relator: Ex.ºº. Cons.º. Dr. Vítor Meira.

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

Inconformado com a decisão proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que, na oposição deduzida por “Fricarnes, S.A.” declarou prescrita a obrigação tributária objecto da dívida exequenda com a consequente extinção da execução fiscal, recorreu o exequente “IROMA - Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas” para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, tendo formulado as seguintes conclusões:

a) O prazo de prescrição de 8 anos previsto no artigo 48º, nº 1 da Lei Geral Tributária é aplicável apenas aos impostos e não a taxas;

b) O artigo 5º, nº 2, do D.L. 398/98, de 17/12 dispõe que os novos prazos de prescrição previstos na L.G.T. se aplicam aos impostos já abolidos, mas não às taxas;

c) No processo *sub judice* estamos perante várias taxas liquidadas ao abrigo dos Decretos-Leis nºs 354/78, 240/82 e 343/86, e que foram objecto de execução fiscal;

d) Tratando-se de taxas e não de impostos não lhes é aplicável, para efeitos de prescrição, o disposto no artigo 48º da L.G.T.

e) A prescrição das taxas é aplicável o disposto no artigo 27º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, que estabelece ser de 20 anos o prazo de prescrição das contribuições e impostos em dívida ao Estado.

f) Ao decidir como decidiu a douda sentença recorrida violou o disposto nos artigos 5º, nº 2, do D.L. 398/98, de 17/12 e artigo 48º nº 1 da Lei Geral Tributária.

Contra-alegou a recorrida no sentido da manutenção da sentença. Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso por o artigo 5º do DL 398/98 de 17 de Dezembro não se referir a taxas, sendo ao caso aplicáveis as regras do artigo 34º do Código de Processo Tributário, devendo porém mandar-se ampliar a matéria de facto por a decisão recorrida não fornecer factos suficientes para se apurar se a prescrição ocorreu ou não.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O entendimento da sentença recorrida é o seguinte: as taxas em causa, reportadas a 1993, foram revogadas pelo DL 365/93 de 22 de Outubro, que transpôs para o ordenamento jurídico interno os princípios constantes das Directivas Comunitárias que cita, prescrevendo por isso ao fim de 8 anos, nos termos do artigo 5º nº 2 do DL 398/98 de 17/12, prazo que já decorreu. É essa pois a questão que se suscita nos autos, defendendo o IROMA que não há prescrição e a Fricarnes a sua existência nos termos da sentença recorrida.

Prescreve o artigo 5º nº 2 do DL 398/98 que aprovou a Lei Geral Tributária:

“Aos impostos já abolidos à data da entrada em vigor da Lei Geral Tributária aplicam-se os novos prazos de prescrição, contando-se para o efeito todo o tempo decorrido, independentemente de suspensões ou interrupções de prazo”.

E o artigo 53º nº 2 da Lei 87-B/98 de 31.12.1998 reiterava tal entendimento referindo-se não só aos impostos mas aos tributos extintos.

Haverá pois que apreciar se, como entendeu a sentença recorrida, serão as taxas em questão tributos extintos e, subsequentemente, se ocorre já a prescrição.

Como se vê da sentença as dívidas reportam-se ao ano de 1993 e foram liquidadas ao abrigo dos DL 240/82 de 22/6 e 343/86 de 4/10. O DL 365/93 de 22/10, que transpôs para o direito interno as Directivas comunitárias 85/73/CEE e 88/409/CEE, revogou tais diplomas, tendo criado outras taxas de conteúdo diverso (taxa de inspecção sanitária e taxa de sanidade animal). Donde ter de concluir-se, como fez a sentença recorrida, que as taxas em causa nos presentes autos são tributos abolidos. Assim ao respectivo prazo de prescrição é aplicável o modo de contagem previsto naqueles artigos 5º nº 2 do DL 398/98 e 53º nº 2 da Lei 87-B/98 que determinam a contagem do prazo seguidamente sem qualquer interrupção ou suspensão, sendo o mesmo de 8 anos nos termos da Lei Geral Tributária. Reportando-se as dívidas em causa ao ano de 1993 encontra-se pois decorrido o prazo prescricional tal como foi decidido na sentença recorrida.

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

Sem custas.

Lisboa, 28 de Maio de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 28 de Maio de 2003.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Contribuição industrial. Prescrição. Revogação de incentivos fiscais.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O artº 5º, nº 2 do Decreto-Lei nº 398/98 de 17/12 é uma norma especial e excepcional relativa à prescrição que, enquanto tal, prefere às normas gerais.*
- 2 — *Assim, para o efeito do prazo de prescrição, nos impostos abolidos, conta-se todo o tempo decorrido, independentemente de se terem verificado causas de suspensão ou interrupção desse prazo.*

Recurso n.º 424/03; Recorrente: INTERMOLDES — Moldes Vidreiros Internacionais L.ª. Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Pimenta do Vale .

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Intermoldes - Moldes Vidreiros Internacionais, Lda., com sede na Rua Leiria, nº 95-Embra-Marinha Grande, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria que julgou improcedente a oposição à execução fiscal nº 1.392/02, para cobrança de Contribuição Industrial-Grupo A, de 1985, na quantia

de 3.425,04 euros, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1 - A recorrente usufruiu no exercício de 1985 de um benefício fiscal em sede de contribuição industrial mediante despacho de concessão provisória do benefício.

2 - Por despacho do Ex.mo SEAF de 31/3/99 foi revogado definitivamente o benefício fiscal concedido no exercício de 1986.

3 - A recorrente foi notificada para pagar voluntariamente até 17/7/99 a contribuição industrial do exercício de 1985.

4 - A douda decisão recorrida entendeu que no período durante vigorou o despacho provisório de concessão do benefício não se contou o prazo de prescrição.

5- Contudo, em 1986 não estava em vigor o regime de suspensão do prazo de caducidade que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1999, por força da alínea b) do nº 2 do artigo 46º da Lei Geral Tributária.

6 - Por sua vez, o artigo 27º do CPCI e o artigo 34º do CPT, o primeiro em vigor à data dos factos e o segundo, tendo vigorado até 31 de Dezembro de 1998, não prevêm qualquer facto suspensivo ou interruptivo da prescrição que não seja os previstos em cada um dos artigos.

7 - Por último, o artigo 5º, 2 do DL 398/98 previu a aplicação do regime da prescrição de oito anos aos impostos abolidos à data da sua entrada em vigor, independentemente dos factos interruptivos ou suspensivos entretanto verificados, o que significa que a contribuição industrial de 1985 prescreveu em 31 de Dezembro de 1993.

8 - A douda decisão recorrida fez errada aplicação do artigo 306, 1, do Código Civil e violou o nº 2 do artigo 5º do DL 398/98 e o nº 1 do artigo 48º da LGT .

Termos em que deve o presente recurso ser julgado provado e procedente e em consequência ser revogada a douda decisão recorrida, ordenando-se o arquivamento dos presentes autos.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido da improcedência do recurso, uma vez que "a regra do artº 306º nº 1 do CCivil, suposta em todos os regimes de prescrição do nosso ordenamento jurídico, leva a considerar que, no caso dos autos, a prescrição só começa a correr depois do despacho de 31.3.1999, pois só a partir desta data é que a liquidação e a cobrança da Contribuição Industrial podiam ser feitos".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1. Por despacho do Ex.mo SEAF de 7 de Junho de 1986, foi deferida à oponente incentivos fiscais, cuja concessão *ficou condicionada à realização, sujeita a verificação, dos objectivos constantes do projecto de investimento, dentro dos correspondentes prazos*, nos termos que constam fls. 17 e 18, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido;

2. Por despacho definitivo de 31/3/1999, foi revogado o despacho anterior de concessão provisória de incentivos, como consta de fls. 16, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido;

3. A oponente apresentou correcção à matéria colectável de Contribuição industrial do ano de 1985, como consta de fls. 14, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido;

4. Esta dívida respeita a Contribuição Industrial - Grupo A, do exercício de 1985, proveniente do benefício fiscal concedido provi-

soriamente por despacho de 7/6/1986 ao abrigo do Dec-Lei 132/83, de 18/3, o qual foi revogado por despacho definitivo de 31/3/1999, pelo Ex.mo SEAF;

5. A oponente foi notificada para proceder ao pagamento voluntário até ao dia 17/7/2002, o que não se verificou;

6. Foi instaurado processo de execução fiscal contra a oponente para cobrança da quantia de € 3.425,04;

3 - O objecto do presente recurso consiste em saber se a dívida exequenda se encontra já prescrita.

Estabelece o artº 48º, nº 1 da LGT que "as dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos, contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu", fixando-se no artº 49º as causas de interrupção e suspensão da prescrição.

Dispõe, porém, o artº 5º, nº 2 do Decreto-Lei nº 398/98 de 17/12, que aprovou aquela, que "aos impostos abolidos à data da entrada em vigor da Lei Geral Tributária aplicam-se os novos prazos de prescrição, contando-se para o efeito todo o tempo decorrido, independentemente de suspensões ou interrupções de prazo".

Este artº 5º, nº 2 é uma norma especial e excepcional relativa à prescrição que, enquanto tal, prefere às normas gerais, pelo que será à luz do regime consagrado nesse normativo que a pretensão da recorrente terá que ser decidida. E deste resulta que, para o efeito do prazo de prescrição, nos impostos abolidos, conta-se todo o tempo decorrido, independentemente de se verificarem causas de suspensão ou interrupção desse prazo.

Ora, no caso em apreço e como vimos, o imposto em causa é a Contribuição Industrial que foi abolida pelo Decreto-Lei nº 442-13/88 de 30/11, ao que acresce que este tributo não foi pago (nº 5 do probatório).

Sendo assim e respeitando o tributo ao dito exercício de 1985, o prazo de prescrição começou a correr em 1 de Janeiro de 1986, pelo que há muito que o mesmo se mostra consumado.

4 - Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, julgando-se procedente a oposição e, consequentemente, extinta a execução.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Maio de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*. (vencido conforme declaração junta).

Declaração de voto

Confirmaria o julgado e negaria provimento ao presente recurso, já de acordo com, a jurisprudência deste STA, firmada no acórdão de 21 de Novembro de 2001, proferido no processo nº 26 38, pois também entendo que o prazo de caducidade de direito de liquidar o questionado imposto só começa a correr com a declaração de caducidade dos benefícios fiscais antes concedidos e que obstaram à respectiva liquidação.

Alfredo Madureira.

Acórdão de 28 de Maio de 2003.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Contribuição industrial. Prescrição. Revogação de incentivos fiscais.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O artigo 5.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 398/98 de 17/12 é uma norma especial e excepcional relativa à prescrição que, enquanto tal, prefere às normas gerais.*

2 — *Assim, para o efeito do prazo de prescrição, nos impostos abolidos, conta-se todo o tempo decorrido, independentemente de se terem verificado causas de suspensão ou interrupção desse prazo.*

Recurso n.º 425/03. Recorrente: Intermoldes — Moldes Vidreiros Internacionais Ld.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — Intermoldes — Moldes Vidreiros Internacionais, Lda., com sede na Rua Leiria, n.º 95-Embra-Marinha Grande, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Leiria que julgou improcedente a oposição à execução fiscal n.º 1.392/02, para cobrança de Contribuição Industrial-Grupo A, de 1987, na quantia de 23.741,28 euros, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1 - A recorrente usufruiu no exercício de 1987 de um benefício fiscal em sede de contribuição industrial mediante despacho de concessão provisória do benefício.

2 - Por despacho do Exmo. SEAF de 31/3/99 foi revogado definitivamente o benefício fiscal concedido no exercício de 1986.

3 - A recorrente foi notificada para pagar a voluntariamente até 17/7/99, a contribuição industrial do exercício de 1987.

4 - A dita decisão recorrida entendeu que no período durante vigorou o despacho provisório de concessão do benefício não se contou o prazo de prescrição.

5- Contudo, em 1986 não estava em vigor o regime de suspensão do prazo de caducidade que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1999, por força da alínea b) do n.º 2 do artigo 46.º da Lei Geral Tributária.

6 - Por sua vez, o artigo 27.º do CPCI e o artigo 34.º do CPT, o primeiro em vigor à data dos factos e o segundo, tendo vigorado até 31 de Dezembro de 1998, não prevêm qualquer facto suspensivo ou interruptivo da prescrição que não seja os previstos em cada um dos artigos.

7 - Por último, o artigo 5.º, 2, do Decreto Lei 398/98 previu a aplicação do regime da prescrição de oito anos aos impostos abolidos à data da sua entrada em vigor, independentemente dos factos interruptivos ou suspensivos entretanto verificados, o que significa que a contribuição industrial de 1987 prescreveu em 31 de Dezembro de 1995.

8 - A douda decisão recorrida fez errada aplicação do artigo 306, 1, do Código Civil e violou o n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei 398/98 e o n.º 1 do artigo 48.º da LGT.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado provado e procedente e em consequência ser revogada a douda decisão recorrida, ordenando-se o arquivamento dos presentes autos.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exm.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido da improcedência do recurso, uma vez que "a regra" do artigo 306.º n.º 1 do CCivil, suposta em todos os regimes de prescrição do nosso ordenamento jurídico, leva a considerar que, no caso dos autos, a prescrição só começa a correr depois do despacho de 31.3.1999, pois só a partir desta data é que a liquidação e a cobrança da Contribuição Industrial podiam ser feitas".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1. Por despacho do Exmo. SEAF de 7 de Junho de 1986, foi deferida à oponente incentivos fiscais, cuja concessão ficou condicionada à realização, sujeita a verificação, dos objectivos constantes do projecto de investimento, dentro dos correspondentes prazos, nos termos que constam fls. 19 e 20, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido;

2. Por despacho definitivo de 31/3/1999, foi revogado o despacho anterior de concessão provisória de incentivos, como consta de fls. 16, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido;

3. A oponente apresentou correcção à matéria colectável de Contribuição Industrial do ano de 1987, como consta de fls. 14, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido;

4. Esta dívida respeita à Contribuição Industrial - Grupo A, do exercício de 1987, proveniente do benefício fiscal concedido provisoriamente por despacho de 7/6/1986 ao abrigo do Decreto-Lei 132/83, de 18/3, o qual foi revogado por despacho definitivo de 31/3/1999, pelo Exmo. SEAF;

5. A oponente foi notificada para proceder ao pagamento voluntário até ao dia 17/7/2002, o que não se verificou;

6. Foi instaurado processo de execução fiscal contra a oponente para cobrança da quantia de € 23.741,28;

3 - O objecto do presente recurso consiste em saber se a dívida exequenda se encontra já prescrita.

Estabelece o artigo 48.º, n.º 1 da LGT que "as dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos, contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu", fixando-se no artigo 49.º as causas de interrupção e suspensão da prescrição.

Dispõe, porém, o artigo 5.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 398/98 de 17/12, que aprovou aquela, que "aos impostos abolidos à data da entrada em vigor da lei geral tributária aplicam-se os novos prazos de prescrição, contando-se para o efeito todo o tempo decorrido, independentemente de suspensões ou interrupções de prazo".

Este artigo 5.º, n.º 2 é uma norma especial e excepcional relativa à prescrição que, enquanto tal, prefere às normas gerais, pelo que será à luz do regime consagrado nesse normativo que a pretensão da recorrente terá que ser decidida. E deste resulta que, para efeito do prazo de prescrição, nos impostos abolidos, conta-se todo o tempo

decorrido, independentemente de suspensões ou interrupções de prazo.

Ora, no caso em apreço e como vimos, o imposto em causa é a Contribuição Industrial que foi abolido pelo artigo 3.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-13/88 de 30/11, ao que acresce que este tributo não foi pago (n.º 5 do probatório).

Sendo assim e respeitando o tributo ao dito exercício de 1987, o prazo de prescrição começou a correr em 1 de Janeiro de 1988, pelo que há muito que o mesmo se mostra consumado.

4 - Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, julgando-se procedente a oposição e, consequentemente, extinta a execução.

Sem custas.

Lisboa 28 de Maio de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira* (vencido, confirmaria o julgado e negaria provimento ao recurso, pois entendendo que o prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto, no caso, só começava a correr com a declaração da caducidade e dos benefícios fiscais antes concedidos. Neste sentido decidiu já este S.T.A. em acórdão de 21 de Novembro de 2001, publicado em Ac STA. TCA, vol. I, 258, processo n.º 26.389).

Acórdão de 28 de Maio de 2003.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Prescrição. Imposto abolido. Caducidade de incentivos fiscais.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Prescreve no final de 1994 a dívida de contribuição industrial relativa ao exercício do ano de 1986, por se tratar de um imposto abolido, e por aplicação do disposto nos artigos 5º nº 2 do Decreto-Lei nº. 398/98, de 17 de Dezembro, e 48º nº 1 da Lei Geral Tributária.*

2 — *Não obsta à prescrição naquela data a concessão condicional à devedora, em 1986, de benefícios fiscais, só em 1999 declarados caducados.*

Recurso n.º 426/03. Recorrente: Intermoldes - Moldes Vidreiros Internacionais, L.^{da}; Recorridos: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Baeta de Queiroz (por vencimento).

1.1. INTERMOLDES - MOLDES VIDREIROS INTERNACIONAIS, LDA., com sede na Marinha Grande, recorre para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença do M.^{mo} Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria que julgou improcedente a oposição à execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívida

de contribuição industrial relativa ao exercício de 1986, oposição essa que exclusivamente fundara na prescrição da dívida exequenda.

Formula as seguintes conclusões:

“1

A recorrente usufruiu no exercício de 1986 de um benefício fiscal em sede de contribuição industrial mediante despacho de concessão provisória do benefício.

2

Por despacho do Ex.^{mo} SEAF de 31/3/99 foi revogado definitivamente o benefício fiscal concedido no exercício de 1986.

3

A recorrente foi notificada para pagar voluntariamente até 17/7/99 a contribuição industrial do exercício de 1986.

4

A douta decisão recorrida entendeu que no período durante vigorou o despacho provisório de concessão do benefício não se contou o prazo de prescrição.

5

Contudo, em 1986 não estava em vigor o regime de suspensão do prazo de caducidade que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1999, por força da alínea b) do n.º 2 do artigo 46º da Lei Geral Tributária.

6

Por sua vez, o artigo 27º do CPCI e o artigo 34º do CPT, o primeiro em vigor à data dos factos e o segundo, tendo vigorado até 31 de Dezembro de 1998, não prevêm qualquer facto suspensivo ou interruptivo da prescrição que não seja os previstos em cada um dos artigos.

7

Por último, o artigo 5º, 2 do DL 398/98 previu a aplicação do regime da prescrição de oito anos aos impostos abolidos à data da sua entrada em vigor, independentemente dos factos interruptivos ou suspensivos entretanto verificados, o que significa que a contribuição industrial de 1986 prescreveu em 31 de Dezembro de 1994.

8

A douta decisão recorrida fez errada aplicação do artigo 306, 1, do Código Civil e violou o n.º 2 do artigo 5º do DL 398/98 e o n.º 1 do artigo 48º da LGT”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.^{mo} Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, no essencial, por o prazo de prescrição só começar a correr a partir do despacho re-

vogatório dos benefícios provisoriamente concedidos à recorrente, pois só com tal despacho pode o direito à liquidação e cobrança ser exercido.

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

2. A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

“1.

Por despacho do Ex.^{mo} SEAF de 7 de Junho de 1986, foi deferida à oponente incentivos fiscais, cuja concessão ficou *condicionada à realização, sujeita a verificação, dos objectivos constantes do projecto de investimento, dentro dos correspondentes prazos*, nos termos que constam fls. 18 e 19, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido;

2.

Por despacho definitivo de 31/3/1999, foi revogado o despacho anterior de concessão provisória de incentivos, como consta e fls. 17, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido;

3.

A oponente apresentou correcção à matéria colectável de Contribuição Industrial do ano de 1986, como consta de fls. 13 e segs., cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido;

4.

Esta dívida respeita a Contribuição Industrial-Grupo A, do exercício de 1986, proveniente do benefício fiscal concedido provisoriamente por despacho de 7/6/1986 ao abrigo do Dec.-Lei 132/83, de 18/3, o qual foi revogado por despacho definitivo de 31/3/1999, pelo Ex.^{mo} SEAF;

5.

A oponente foi notificada para proceder ao pagamento voluntário até ao dia 17/7/2002, o que não se verificou.

6.

Foi instaurado processo de execução fiscal contra a oponente para cobrança da quantia de € 5.875,66”.

3. A dívida em cobrança coerciva resulta da liquidação de contribuição industrial relativa ao exercício do ano de 1986 (facto provado sob o nº 6).

A contribuição industrial foi abolida pelo artigo 3º nº 1 do Decreto-Lei nº 442-B/88, de 30 de Novembro.

Este diploma procedeu a uma reforma da tributação dos lucros das pessoas colectivas, substituindo a contribuição industrial pelo imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), considerado mais ajustado à “tendência de evolução que se foi desenhando no domínio do sistema fiscal anterior” (do preâmbulo).

A abolição da contribuição industrial não impediu que, relativamente aos rendimentos obtidos até essa abolição, se aplicasse o seu regime, o mesmo acontecendo quanto às infracções também até então praticadas - nº 2 do apontado artigo 3º.

Mas o abandono do modelo de tributação adoptado na contribuição industrial, porque considerado menos adequado do que o que enforma o IRC, justifica a adopção, pelo legislador, de medidas excepcionais relativamente àquele primeiro imposto, já porque a sua substituição pelo novo faz diminuir a premência da obtenção das receitas por ela ainda potencialmente propiciáveis, já porque a adopção do novo imposto impõe à Administração e aos contribuintes um esforço de adaptação, mais valendo que aí se apliquem as energias disponíveis, do que se usem nas tarefas de rescaldo da contribuição desaparecida.

Por isso se terá aproveitado o momento em que se codificaram os grandes princípios que regem o direito fiscal para acelerar o definitivo enterramento da contribuição industrial e dos demais impostos abolidos. Ocorreu isso dez anos após o passamento da contribuição industrial, quando o Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro, aprovou a Lei Geral Tributária (LGT).

E aconteceu mediante a adopção de uma regra excepcional quanto ao prazo de prescrição de tais impostos. Enquanto se consagrou como regra geral que à contagem do novo prazo prescricional - agora, de oito anos - se aplica o artigo 297º do Código Civil, no tocante à prescrição dos impostos abolidos excepcionou-se: o novo prazo é, sem consideração da aplicação do que vigora em matéria de aplicação das leis no tempo, desde logo aplicável, "contando-se para o efeito todo o tempo decorrido, independentemente de suspensões ou interrupções de prazos".

Quanto a este último ponto - suspensão e interrupção do prazo - cabe notar que, mesmo no regime geral, ao contrário do que acontece no que concerne ao prazo de caducidade do direito à liquidação, que se suspende por força da concessão de benefícios fiscais susceptíveis de caducar, ao mesmo facto não confere a lei relevância quanto ao decurso do prazo de prescrição - vd. os artigos 46º nº 2 alíneas b) e c) e 49º nºs 1 e 3 da LGT, bem como os revogados artigos 27º do Código de Processo das Contribuições e Impostos e 34º do Código de Processo Tributário.

Recorde-se o teor dos dizeres da norma do artigo 5º nº 2 do Decreto-Lei nº 398/98: "Aos impostos já abolidos à data da entrada em vigor da lei geral tributária aplicam-se os novos prazos de prescrição, contando-se para o efeito todo o tempo decorrido, independentemente de suspensões ou interrupções de prazo".

No caso que nos ocupa, como se viu, o prazo de prescrição é de oito anos, contando-se todo o tempo decorrido independentemente de suspensões ou interrupções, por força do disposto nos artigos 5º nº 2 do Decreto-Lei nº 398/98 e 48º nº 1 da LGT. E, por obra, ainda, destas disposições legais, o tempo a considerar é todo o decorrido desde o termo do ano de 1986, que foi aquele em que se verificou o facto tributário.

Como assim, a dívida sob cobrança coerciva prescreveu no fim de 1994, quando se completaram dez anos.

Ora, a prescrição, verificando-se no processo executivo, implica a sua extinção, dada a impossibilidade de exigência coerciva da dívida, servindo, por isso, de fundamento de oposição à execução [cfr. o artigo 204º nº 1 alínea d) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)].

Razão por que procedem as conclusões das alegações de recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo

em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, julgando procedente a oposição à execução fiscal e, consequentemente, extinto o processo executivo.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Maio de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator por vencimento) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira* (Vencido. Entendo que só após a revogação da concessão começa a correr o prazo prescricional, independentemente de o tributo em causa ser ou não imposto extinto).

Acórdão de 28 de Maio de 2003.

Assunto:

Recurso jurisdicional per saltum. Matéria de facto. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos TT de 1ª Instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito (cfr. arts. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b) e 41º, n.º 1, al. a) do ETAF e 280º, n.º 1 do CPPT).*

2 — *Se, nas conclusões das suas alegações, o recorrente invocar matéria de facto que contraria a que foi levada em consideração na decisão recorrida, é aquela Secção incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, sendo competente o Tribunal Central Administrativo.*

Recurso: 441/03. Recorrente: António Cipriano Espadinha; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselho Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - António Cipriano Espadinha, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Setúbal, que julgou improcedente a impugnação judicial, por si deduzida, contra o acto de liquidação de IRS, relativa aos anos de 1998 e 1999 e juros compensatórios, vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª Ao considerar que não se impunha a audição do contribuinte antes do acto tributário de liquidação, a sentença fez errada interpretação do artigo 60º da LGT e 11.º, 60.º, 61.º e 62.º do RCPIT;

2ª Ao considerar que não se impunha a audição do contribuinte antes do acto tributário de liquidação, a sentença fez errada interpretação do artigo 60º da LGT, n.º 1, alínea a), da LGT e 11º, 60º, 61º e 62º do CPPT;

3ª Não podendo ser aplicado ao caso o n.º 3 do artigo 60º da LGT, aditado pela Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio e a respectiva Rectificação n.º 23/2002 de 29 de Junho, com o alcance atribuído na sentença ora recorrida, porque estas são inconstitucionais por violarem o Princípio da não Retroactividade das Leis Fiscais, consagrado no art. 103º n.º 3 da Constituição, na redacção dada pela Lei Constitucional n.º 1/97 de 20 de Setembro, abrangendo inclusivamente as leis ditas interpretativas e Princípio de Participação dos Cidadãos na Formação das Decisões que lhe disserem respeito, consagrado no art. 267º n.º 5 da CRP, princípio este basilár da Administração Pública.

Além disso, o preceito em causa é também violador do Princípio da Confiança insito no Princípio do Estado de Direito Democrático, consagrado no art. 2 da CRP, por mostrar-se manifestamente ofensiva da confiança dos cidadãos na tutela jurídica, frustrando, por essa forma, expectativas fundadas do contribuinte.

Finalmente, a norma citada é ainda violadora do Princípio da Igualdade (art. 13º n.º 1 da CRP), na medida em que, visando tomar retroactivamente aplicável a nova redacção do art. 60 da LGT, dada pelo art. 13 da Lei n.º 16-A/2002 cria necessariamente a possibilidade de ser aplicado tratamento diferente aos contribuintes, consoante as vicissitudes dos respectivos processos administrativos de liquidação do IRS, muito embora as respectivas situações tributárias se enquadrem no domínio da mesma legislação.

4ª As notificações dos actos de liquidação do IRS sofrem do vício de nulidade, de apreciação oficiosa, nos termos do n.º 8 do artigo 39º do CPPT, por delas não constar o autor daqueles actos;

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia deste STA para conhecer do recurso, uma vez que na conclusão 4ª da sua motivação, a recorrente “afirma um facto que contraria outro estabelecido pelo M.º Juiz “a quo” na sentença recorrida”.

Desta questão foi dado conhecimento às partes que, sobre a mesma, não se pronunciaram.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público, aliás, de conhecimento oficioso.

2 - A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1º - Na sequência de uma acção de inspecção dos Serviços de Fiscalização realizado ao no decurso do ano de 2001 foram feitas liquidações adicionais aos rendimentos dos anos de 1998 e 1999, tendo resultado créditos para o Estado de 35.045,44 euros e 73.638,36 euros, respectivamente - docs. fls. 8 e 9.

2º - O impugnante foi notificado em Julho de 2001 para exercer o seu direito de audição sobre as conclusões do relatório de tal inspecção, o que fez - docs. fls. 10 a 13, 48 verso e 49.

3º - Em 12/10/2001 o impugnante foi notificado da decisão proferida na sequência de tal relatório - doc. fls. 14.

4º - Posteriormente o impugnante foi notificado das liquidações, com data limite de pagamento em 25/02/2002, no que respeita ao IRS de 1998, e 01/04/2002, no que respeita ao IRS de 1999 - docs. de fls. 8 e 9.

5º - As notificações das liquidações estão mecanograficamente assinadas pelo Director-Geral dos Impostos - docs. fls. 8 e 9.

3 - Como se entendeu, entre muitos outros, no acórdão do STA de 4/5/94, Rec. n.º 17.643, “porque a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* que não pelo *quid decisum*, é indiferente, para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso” (no mesmo sentido, vide Ac. do STA de 1/4/98, in rec. n.º 13.326).

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos arts. 31º, n.º 1, al. b) e 41º, n.º 1, al. a) do ETAF e 280º, n.º 1 do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeito da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o Tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o Tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta questão cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeito daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o Tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito e fica, desde logo, definida a competência do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequado (neste sentido, Ac. do STA de 17/2/99, in rec. n.º 22.470).

4 - Fazendo aplicação de tais princípios ao caso *sub judice*, verifica-se que, nas conclusões das suas alegações, a recorrente refere que:

“4ª. As notificações dos actos de liquidação do IRS sofrem do vício de nulidade, de apreciação oficiosa, nos termos do n.º 8 do artigo 39º do CPPT, por delas não constar o autor daqueles actos...”.

Ora, é por demais evidente que este circunstancialismo fáctico controverte o elenco probatório fixado na decisão recorrida.

Deste modo, o teor de tal conclusão não oferece dúvidas de que a recorrente não cingiu a sua divergência com a decisão “a quo” à interpretação e aplicação da lei, uma vez que nela se faz referência a matéria de facto, pelo que o mesmo não versa apenas matéria de direito.

Assim, deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento (cfr. arts. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b) e 41º, n.º 1, al. a) do ETAF e 280º, n.º 1 do CPPT).

5 - Termos em que se acorda em declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, sendo competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário) (cfr. art. 18º, n.º 3 do CPPT).

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 euros e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 28 de Maio de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 28 de Maio de 2003.

Assunto:

Recurso jurisdicional per saltum. Matéria de facto. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos TT de 1.ª Instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito (cfr. arts. 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, al. b) e 41.º, n.º 1, al. a) do ETAF e 280.º, n.º 1 do CPPT).*
- 2 — *Se, nas conclusões das suas alegações, o recorrente invocar matéria de facto que contraria a que foi levada em consideração na decisão recorrida, é aquela Secção incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, sendo competente o Tribunal Central Administrativo.*

Recurso n.º 442/03. Recorrente: António Cipriano Espadinha; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Conselheiro Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - António Cipriano Espadinha, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, que julgou improcedente a impugnação judicial, por si deduzida, contra o acto de liquidação de IVA relativa aos anos de 1997, 1998 e 1999 e juros compensatórios, vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1.ª Ao considerar que não se impunha a audição do contribuinte antes do acto tributário de liquidação, a sentença fez errada interpretação do artigo 60º da LGT e 11º, 60º, 61º e 62º. do RCPIT;

2ª Não podendo ser aplicado ao caso o n.º 3 do artigo 60º da LGT, aditado pela Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio e a respectiva Rectificação n.º 23/2002 de 29 de Junho, com o alcance atribuído na sentença ora recorrida, porque estas são inconstitucionais por violarem o Princípio da não Retroactividade das Leis Fiscais, consagrado no art. 103º n.º 3 da Constituição, na redacção dada pela Lei Constitucional n.º 1/97 de 20 de Setembro, abrangendo inclusivamente as leis ditas interpretativas e Princípio de Participação dos Cidadãos na Formação das Decisões que lhe disserem respeito, consagrado

no art. 267º n.º 5 da CRP, princípio este basilar da Administração Pública.

Além disso, o preceito em causa é também violador do Princípio da Confiança ínsito na Princípio do Estado de Direito Democrático, consagrado no art. 2 da CRP, por mostrar-se manifestamente ofensiva da confiança dos cidadãos na tutela jurídica, frustrando, por essa forma, expectativas fundadas do contribuinte.

Finalmente, a norma citada é ainda violadora do Princípio da Igualdade (art. 13º n.º 1 da CRP), na medida em que, visando tomar retroactivamente aplicável a nova redacção do art. 60 da LGT, dada pelo art. 13 da Lei n.º 16-A/2002 cria necessariamente a possibilidade de ser aplicado tratamento diferente aos contribuintes, consoante as vicissitudes dos respectivos processos administrativos de liquidação do IRS, muito embora as respectivas situações tributárias se enquadrem no domínio da mesma legislação.

3ª. As notificações dos actos de liquidação do IVA sofrem o vício de nulidade, de apreciação oficiosa, nos termos do n.º 8 do artigo 39º do CPPT, por delas não constar o autor daqueles actos;

4ª. O valor do IVA impugnado - 625.696\$00 - é dedutível, nos termos do n.º 2 do artigo 19º do Código do IVA, por constar de facturas passadas em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo.

5ª. Não sendo, por conseguinte, devidos os juros compensatórios que sobre o mesmo incidiram, nos valores de 27.526400 e 91.349\$00.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer suscitando a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia deste STA para conhecer do recurso, uma vez que nas conclusões 3ª e 4ª da sua motivação, a recorrente “afirma factos que contrariam outros estabelecidos pelo M.º Juiz “a quo” na sentença recorrida”.

Desta questão foi dado conhecimento às partes que, sobre a mesma, não se pronunciaram.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público, aliás, de conhecimento oficioso

2 - A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1º - O impugnante encontra-se enquadrado no regime normal, com periodicidade mensal, pela actividade de “Comércio Grosso de Madeiras em Bruto e de Derivados”, com o CAE - 51531, como actividade principal.

2º - A partir de 1997 o impugnante iniciou como actividade secundária a actividade de “Construção Civil e Venda de Imóveis”, com o CAE - 45211.

3º - Na sequência de uma acção de inspecção dos Serviços de Fiscalização realizada ao impugnante no decurso do ano de 2001 foram feitas diversas correcções à liquidação do IVA referente aos anos de 1997, 1998 e 1999, tendo resultado a liquidação adicional dos seguintes montantes:

1997 - 2.786.899\$00;

1998 - 625.696\$00;

1999 - 9.611.371\$00.

4º O montante referente ao ano de 1998 resultou de correcção ao respectivo exercício uma vez que respeitava a facturas que estavam relacionadas com a execução de um contrato de prestação de serviços celebrado entre a sociedade “SOSET - Sociedade de Desenvolvimento

Regional da Península de Setúbal, S.A.” e o filho do impugnante, António Cipriano Barreto Espadinha, e ter sido deduzido nas declarações apresentadas pelo impugnante.

5º O impugnante foi notificado, nos termos do art. 61.º do R.C.P.I.T., do teor das conclusões de tal relatório, a fim de exercer o seu direito de audição, o que fez - fls. 22 a 27.

6º - Em 9 de Outubro de 2001 o impugnante foi notificado das correcções efectuadas em sede de IVA.

7º - Posteriormente o impugnante foi notificado da liquidação de tais montantes, acrescidos dos respectivos

8º - Tais notificações estão mecanograficamente assinadas pelo director de serviços, José Alexandre Campos Cruz.

9º - O impugnante apresentou a presente impugnação em 10/04/2002.

3 - Como se entendeu, entre muitos outros, no acórdão do STA de 4/5/94, rec. n.º 17.643, “porque a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* que não pelo *quid decisum*, é indiferente, para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso” (no mesmo sentido, vide Ac. do STA de 1/4/98, in rec. n.º 13.326).

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos art.ºs 31º, n.º 1, al. b) e 41º, n.º 1, al. a) do ETAF e 280º, n.º 1 do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeito da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o Tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o Tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta questão cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeito daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o Tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito e fica, desde logo, definida a competência do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequado (neste sentido, Ac. do STA de 17/2/99, in rec. n.º 22.470).

4 - Fazendo aplicação de tais princípios ao caso *sub judice*, verifica-se que, nas conclusões das suas alegações, a recorrente refere que:

“3ª. As notificações dos actos de liquidação do IVA sofrem do vício de NULIDADE, de apreciação oficiosa, nos termos do n.º 8 do artigo 39.º do CPPT, por delas não constar o autor daqueles actos;

4ª. O valor do IVA impugnado - 625.696\$00 - é dedutível, nos termos do n.º 2 do artigo 19.º do Código do IVA, por constar de

facturas passadas em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo...”.

Ora, é por demais evidente que este circunstancionalismo fáctico controverte o elenco probatório fixado na decisão recorrida.

Deste modo, o teor de tais conclusões não oferece dúvidas de que a recorrente não cingiu a sua divergência com a decisão “a quo” à interpretação e aplicação da lei, uma vez que nela se faz referência a matéria de facto, pelo que o mesmo não versa apenas matéria de direito.

Assim, deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento (cfr. art. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b) e 41º, n.º 1, al. a) do ETAF e 280º, n.º 1 do CPPT).

5 - Termos em que se acorda em declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, sendo competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo (Secção do Contencioso Tributário) (cfr. art.º 18º, n.º 3 do CPPT).

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 28 de Maio de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 28 de Maio de 2003.

Assunto:

Impugnação judicial. Poderes de cognição do S.T.A. Fundada dúvida.

Doutrina que dimana da decisão:

Nos processos inicialmente julgados na 1ª Instância o S.T.A. não conhece da matéria de facto, nomeadamente, da existência ou não da “fundada dúvida” a que alude o artº 121º do C.P.T.

Recurso n.º 454/03. Recorrente: Zeferino Alves de Matos, L.^{da} Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Zeferino Alves de Matos, Ld^a, inconformada com o acórdão, a fls. 199 e seguintes, que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença, a fls. 164 e seguintes, que lhe havia julgado improcedente a impugnação que havia deduzido contra liquidação adicional de IRC/1989, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

“A - A não consideração do conteúdo do relatório de fiscalização à “Graninorte — Granitos do Norte de J. Ferreira Duarte, Ld^{ta}”, junto

aos autos, constitui omissão de matéria de facto relevante para a decisão da causa;

B - A referida omissão influenciou a motivação da decisão quer pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância, quer pelo Tribunal Central Administrativo, que a confirmou, impedindo a valoração devida pela prova testemunhal produzida, com evidente repercussão na decisão final;

C - O artº 121º, n.º 1, do Código do Processo Tributário, exprimiui a consagração legal da presunção da verdade dos actos do contribuinte, em substituição da presunção da legalidade dos actos da administração tributária, não podendo imputar-se ao contribuinte o ónus de provar que não se verificam os factos constitutivos dos direitos da administração tributária, designadamente, os pressupostos do direito de corrigir as declarações dos contribuintes e de liquidar tributos adicionalmente, porque essa prova não lhe compete no procedimento tributativo.

D - Nos termos deste normativo, a “fundada dúvida” respeita quer à existência, quer à quantificação do facto tributário, em face da prova existente no processo.

E - Ao decidir em sentido oposto, o acórdão recorrido violou os artigos 23º do Código do IRC, 121º, n.º 1, do Código do Processo Tributário, e o art. 659º, n.ºs 2 e 3, do Código do Processo Civil, *ex vi* artigo 2º al. f) do Código do Processo Tributário”.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., emitiu o seguinte parecer:

“A meu ver, o acórdão recorrido deve ser anulado porque nele não foi estabelecida a matéria de facto que interessa à causa, nem por remissão para o probatório da sentença da 1ª Instância (cfr. art. 125º n.º 1 do C.P.T.).

O recurso merece provimento, pois.

Se, porém, assim se não entender, então é de confirmar o julgado porque nele se fez boa interpretação do art. 121º do C.P.T. (cfr. v.g. o ac. de 9/10/2002, rec. 871/02-30); porém só se chega a essa conclusão se se ler o probatório da sentença da 1ª Instância.

Nesta hipótese o recurso não merece provimento.”

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Tal como salienta o Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., o acórdão recorrido não elencou a matéria de facto pertinente, nem, ao menos, por remissão para a fixada na 1ª instância, a referiu.

Ainda que esta omissão constituísse nulidade, prevista no artº 668º n.º 1 al. b) e 716º do C.P.Civil e 125º do C.P.P.T., sempre haveria que concluir-se, face ao texto do art. 98º do C.P.P.T., que, não sendo qualificada como insanável, não é oficioso o seu conhecimento; a igual conclusão leva o texto do art. 668º n.º 3 do C.P.Civil, ou seja, o seu conhecimento depende da respectiva arguição.

Na situação vertente, a alegada nulidade não integra o objecto do recurso nem se impõe o seu conhecimento oficioso.

Razão pela qual este S.T.A. se abstém de emitir pronúncia, para além do que ora se deixa dito, sobre essa matéria, prosseguindo no conhecimento do recurso.

Nos termos do art. 713º n.º 6 e 726º do C.P.Civil, remete-se para a factualidade fixada na 1ª Instância, a qual, depois de devidamente escrutinada pelo T.C.A., foi confirmada no aresto recorrido, pois que não lhe apontou os erros ou vícios que, no recurso para ele interposto, a recorrente havia invocado.

Nas duas primeiras conclusões, traduz a recorrente a sua inconformação quanto ao decidido no acórdão recorrido na parte em que lhe julgou improcedentes as questões que havia levado às conclusões A a D do recurso que interpusera da sentença da 1ª Instância para o T.C.A. e nas quais censurava o julgamento da matéria de facto naquela efectuado.

Porém, o juízo do T.C.A., porque respeitante a matéria de facto, não pode agora ser sindicado.

Efectivamente, como flui dos arts. 21º n.º 4 e 32º n.º 1 al. b) do E.T.A.F., este S.T.A., na situação vertente, apenas conhece da matéria de direito.

Improcedem, pois, as conclusões A e B.

Nas demais, pugna a recorrente pela aplicação do artº 121º do C.P.T. que assim dispunha:

“Sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado.”

A este propósito, refere o aresto recorrido o seguinte:

“Aliás - repete-se - a impugnante, ou recorrente, não indicou, nem agora indica, que mais outras diligências poderia, ou poderá, o Tribunal levar a cabo, com vista a poder assentar-se que os valores constantes das indicadas facturas correspondem a custos reais do exercício da impugnante do ano de 1989.

Assim, conforme decidiui a sentença recorrida, e ao contrário do que vem pretendido neste recurso, não poderá ser “considerado satisfeito o ónus que sobre a recorrente impende” - para usarmos as palavras da própria recorrente -, pois só mediante a prova concludente de factos infirmadores daqueles que a Administração Fiscal recolheu, e que a sentença recorrida assentou (e isso não acontece no caso), é que era possível concluir-se pelo fundamento da “dúvida fundada” sobre a existência do facto tributário a que se refere o artigo 121º n.º 1 do Código do Processo Tributário, e que a impugnante, ora recorrente, invoca (sem razão).”

Ora, como vem decidindo este S.T.A., nomeadamente, no Acórdão de 13/11/02, rec. 1015/02-30, não cabe nos poderes de cognição do S.T.A. averiguar e decidir da existência ou não “da fundada dúvida”, por ser questão que se insere no plano dos factos, cujo conhecimento lhe é vedado, por força dos arts. 21º n.º 4 e 32º n.º 1 al. b) do E.T.A.F. (v. ainda os Acs. S.T.A. de 24/4/02, rec. 102/02, 9/10/02, rec. 871/02 e 30/4/03, rec. 0242/03).

Ou seja, o juízo extraído pelo T.C.A., segundo o qual não ocorre, na situação vertente, dúvida fundada sobre a existência ou quantificação do facto tributário, susceptível, face ao art. 121º do C.P.T., então em vigor, de conduzir à anulação do facto tributário, não pode ser sindicado, impondo-se, pois, a este S.T.A.

Improcedem, pois, as demais conclusões do recurso.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 28 de Maio de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 28 de Maio de 2003.

Assunto:

Artigo 21.º n.º 4 do ETAF.

Doutrina que dimana da decisão:

Nos termos do artigo 21º nº4 do ETAF, nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo apenas conhece de matéria exclusivamente de direito.

Recurso n.º 457/03-30 em que é recorrente J. Dias & Cª, Lda., e recorrida a Fazenda Pública, do qual foi relator o Exmo. Juiz Cons. Dr. Vítor Meira.

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

“J. Dias & Cª, Lda.” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro a liquidação adicional de IVA relativa aos anos de 1990 e 1992.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente, tendo a impugnante recorrido para o Tribunal Central Administrativo que lhe negou provimento ao recurso e manteve aquela decisão.

Continuando inconformada recorreu de novo, agora para o Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a revogação dessa decisão, tendo formulado as seguintes conclusões:

1. É pacífico que a Recorrente entre 1989 a 1991 procedeu a obras de construção e ampliação de um pavilhão onde desenvolve a sua actividade industrial.

2. Igualmente pacífico é não existirem outros documentos a dar suporte dos inevitáveis custos dessa obra.

3. Entendeu o douto acórdão recorrido existirem indícios sérios e objectivos, que traduzem uma probabilidade elevada de as facturas não titularem operações reais. Ora,

4. Como já se deixou dito ninguém duvida que as transacções existiram a obra existe!

5. Por outro lado, não basta a existência de “indícios” é necessário converter os mesmos em “certezas”.

6. Por outro lado, ainda: no máximo a correcção não poderia ter ido além de uma, eventual, diferença entre um custo que, inequivocamente, existiu e aquela que a A.F. entende não ter sido o, efectivamente, suportado.

7. A censura ético-jurídica encontra-se constitucionalmente, confinada a norma penais ou contra-ordenacionais.

8. Nunca o incumprimento de normas contabilísticas pode ser “punido” com a liquidação de um imposto superior ao devido.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por a recorrente fundar este exclusivamente na

crítica da matéria de facto, de que este Supremo Tribunal Administrativo não conhece.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir, dando-se como reproduzido o probatório do acórdão recorrido (fls. 117 a 126).

Nas suas alegações a recorrente vem questionar factos que não foram considerados provados no acórdão recorrido ou que o não foram nos termos que refere. Assim, nas duas primeiras conclusões diz ser pacífico que procedeu entre 1989 e 1991 a obras de construção e ampliação de um pavilhão onde desenvolve a sua actividade industrial e que não existiram outros documentos a dar suporte dos inevitáveis custos dessa obra. Ora tais factos não constam do probatório. Nas quatro seguintes questiona as conclusões de facto tiradas no acórdão recorrido face aos factos, manifestando o seu entendimento divergente. Nas duas últimas faz considerações abstractas e genéricas irrelevantes para a decisão.

Nos termos do artigo 21º nº4 do ETAF a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância. Assim sendo, não pode este Supremo Tribunal Administrativo reapreciar a matéria de facto dada como provada pelas instâncias nem as conclusões de facto tiradas pelo tribunal face a esses mesmos factos, não podendo por isso o recurso proceder.

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

Custas pela recorrente, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 28 de Maio de 2003. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Mendes Pimentel.

Acórdão de 28 de Maio de 2003.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1.ª instância o Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria de direito - art. 21º n.º 4 e 32 n.º 1 al. b) do ETAF -.

II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 42 n.º 1 al. a) do ETAF -.

III — Não versa exclusivamente matéria de direito o recurso jurisdicional em que o recorrente alega, nas conclusões das respectivas alegações, factos que o TT de 1ª Instância não deu como provados.

Recurso n.º 573/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Valentino Manuel Alves Pinto; Relator: Exm. Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1ª Instância do Porto, 2ª Secção, 2º Juízo, que julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida por Valentino Manuel Alves Pinto (processos executivos n.º 1821-94/106593.9, 1821-92/100690.8 e 1821-92/103492.8 da 1ª Repartição de Finanças de Matosinhos), dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, nelas formulando, a final, as pertinentes conclusões -cfr. fls. 311 a 321 -, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais -.

Não houve contra alegações.

Depois, neste Supremo Tribunal já e ao abrigo do disposto no art. 288º n.º 2 do CPPT, o Relator suscitou a *questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia*, nos termos do disposto nos arts. 21º n.º 4, 32º n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF por, em seu entender, o presente recurso jurisdicional não versar exclusivamente matéria de direito,

Uma vez que, entendeu, ” ... a Recorrente Fazenda Pública controverte e questiona o impugnado julgado ... quanto à matéria de facto fixada e subjacente à sindicada decisão, designadamente nas conclusões 1.ª, 2.ª, 3.ª e 4.ª, relativamente à materialidade estabelecida no ponto 6 da sindicada sentença.

Ouvida a Recorrente acerca da “*questão prévia*” assim suscitada - art.º 704º do CPC -, pelo requerimento que fez juntar e consta de fls. 326, admitindo que o *recurso interposto não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito*, desde logo requereu, para a hipótese de assim vir a ser entendido, se determinasse a remessa dos autos ao tribunal competente, o Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se depois (cfr. art.º 289º n.º 1 do CPPT) no sentido de nada ter a opor a que se dê acolhimento ao entendimento expresso pelo Relator a fls. 324.

E colhidos que se mostram também os vistos dos Ex.mos Juizes Adjuntos - cfr. fls. 327 - (art.º 289º n.º 2 do CPPT), cumpre agora decidir, desde logo, em primeiro lugar e prejudicialmente acerca da suscitada questão da incompetência em razão da hierarquia.

Questão que, não só por não controvertida, mas porque manifesta, não pode deixar de proceder.

Na verdade e como se anota no referido despacho do Ex.mo Relator, nas apontadas conclusões das suas alegações e nestas a Recorrente sindicada o impugnado julgado no que tange ou concerne aos factos materiais da causa, pois, ao arrepio da factualidade estabelecida pela sindicada sentença e seriada no seu ponto 6. de fls. 299 verso e 300 dos autos, que aqui e para todos os legais efeitos se dá por reproduzido, alega em síntese conclusiva e além do mais que

“1ª. ... a Fazenda Pública ... não considera que tenham sido provados todos os factos levados à matéria de facto dada como provada...”.

O que, por si só e bem exuberantemente, significa que, assim, o presente recurso não versa efectiva e exclusivamente matéria de direito e que, por isso mesmo, se verifica a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo,

Já que, na verdade e como se deixa evidenciado, a controvérsia proposta com o presente recurso jurisdicional há-de antes ser dirimida, nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais, pelo Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, o para tanto hierarquicamente competente.

Esta é a constantemente afirmada e uniforme jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Assim e nos termos dos invocados arts.21º n.º 4, 32 n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF, 16º e 280º do CPPT e 3º da LPTA, com referência ao art. 109 n.º 2 daquele estatuto,

Acordam os Juizes desta Secção em julgar verificada a suscitada “questão prévia” e, conseqüentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso,

Indicando como competente, para tanto, a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, à qual, após o eventual trânsito e face ao requerido a fls.326, haverão de ser, sem mais, remetidos os presentes autos.

Sem custas, por delas estar isenta a Recorrente Fazenda Pública.

Lisboa, 28 de Maio de 2003. — Alfredo Madureira (relator) — Baeta de Queiroz — Almeida Lopes.

Acórdão de 28 de Maio de 2003.

Assunto:

Emolumentos; impugnação; prazo de caducidade; direito comunitário; pedido de reenvio prejudicial.

Doutrina que dimana da decisão:

Tal como se afirmou no Ac. T.J.C.E. de 6/10/82, CILFIT, deve recusar-se o pedido de reenvio prejudicial quando a questão a submeter à apreciação daquele Tribunal não suscite dúvidas.

Não viola o direito comunitário a norma do direito interno que fixa um prazo de 90 dias para a dedução da impugnação judicial, pois que tanto vale para as impugnações baseadas na violação do direito interno como na do direito comunitário.

Recurso nº 717/03. Recorrente: IMORETALHO — Gestão de Imóveis, SA; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Imoretalho — Gestão de Imóveis, S.A., inconformada com a sentença, a fls. 389 e seguintes, do Mº Juiz do T. T. de 1ª Instância

de Lisboa, que, por intempestividade, lhe julgou improcedente a impugnação que havia deduzido contra a liquidação de emolumentos notariais, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1ª - A liquidação de emolumentos de que foi alvo a recorrente viola frontalmente o direito comunitário.

2ª - Com efeito, o art. 5º da “Tabela de Emolumentos do Notariado” enferma de vício de contrariedade ao direito comunitário, na medida em que a receita que origina é proibida por força do art. 10º nº 1, al. c), da Directiva 69/335/CEE do Conselho de 17 de Julho de 1969 e não pode amparar-se no art. 12º nº 1 al. c), por o seu montante aumentar directamente e sem limites na proporção do capital social;

3ª - A circunstância de o Estado Português se ter apoderado, de forma ilegítima da quantia de 10 506 000\$00 a coberto do art. 5º da Tabela, confere à recorrente o direito de ver anulado o acto de liquidação em causa e a ser reembolsada naquele mesmo montante, acrescido de juros legais, até efectivo e integral pagamento;

4ª - Os Estados-membros encontram-se obrigados a proceder à restituição das quantias que cobram em violação do direito comunitário;

5ª - As ordens jurídicas nacionais dos Estados-membros têm competência para disciplinar o regime processual das acções destinadas a assegurar o reembolso das quantias cobradas em violação do direito comunitário;

6ª - O regime processual dessas acções tem de garantir o efectivo respeito pela aplicação do direito comunitário;

7ª - O prazo previsto na Lei Portuguesa para a impugnação judicial não permite uma aplicação efectiva do direito comunitário na situação em apreço;

8ª - A dita sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação o princípio da efectividade do direito comunitário.

9ª - Sempre que uma questão relativa à interpretação do Tratado de Roma é suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia.

10ª - O não reenvio da questão prejudicial para o TJCE configuraria, a verificar-se, uma inconstitucionalidade, referida à interpretação do art. 234º do TCE, por violação do princípio do juiz legal, consagrado na Constituição da República Portuguesa.”

Pede, a final, o seguinte:

- a) A revogação da decisão recorrida.
- b) A suspensão da instância a fim de que o T.J.C.E. se pronuncie sobre questão cujo enunciado formula.
- c) Em alternativa, que se aguarde a decisão que vier a ser proferida no processo de reenvio prejudicial nº C-30/02 pendente na T.J.C.E.
- d) O provimento do recurso e a restituição das quantias pagas acrescidas de juros.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que o pedido de reenvio deve ser indeferido e o recurso julgado improcedente, nos termos da jurisprudência pacífica desta Secção.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Refira-se, antes de mais que, a nosso ver, não se justifica a suspensão da instância, quer por forma a aguardar a decisão do T.J.C.E. a que

acima se aludiu, quer em ordem à interpelação daquele nos termos formulados pela recorrente.

Na verdade, a questão de saber se o prazo de 90 dias, previsto para a impugnação judicial na lei portuguesa, viola ou não o direito comunitário, não nos suscita dúvidas de interpretação e assim é de dispensar a interpelação do T.J.C.E. (v. Ac. T.J.C.E. de 6/10/82, Cilfit, 2831, Recueil 3415).

De resto e como iremos ver, face à jurisprudência no T.J.C.E., nada autoriza a que se admita que venha a considerar exíguo um prazo de 90 dias para a dedução da impugnação judicial.

Indefere-se, assim, o pedido de interpelação do T.J.C.E. bem como a requerida suspensão da instância.

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

A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação por ter caducado o direito de a deduzir.

Isto porque, ocorrendo o pagamento da quantia liquidada em 15/05/98, a impugnação apenas foi deduzida em 1/03/02, muito para além, pois, do termo do prazo de 90 dias a que se referia o art. 123º do C.P.T. e a que agora se refere o art. 102º do C.P.P.T. .

Considera, no entanto, a recorrente, que tal prazo, por ser escasso, viola o direito comunitário.

Cremos que não lhe assiste razão.

Na verdade, o T.J.C.E., a este propósito, já afirmou:

“... o direito comunitário não proíbe um Estado-Membro que não transpõe correctamente a Directiva 69/335, conforme alterada, de fixar, relativamente às acções para reembolso do direitos cobrados em violação dessa directiva um prazo nacional de caducidade que começa a correr a partir da data da exigibilidade dos direitos em causa, desde que tal prazo não seja menos favorável às acções baseadas no direito comunitário do que às baseadas no direito interno nem torne impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária” (Ac. de 2/12/97, proc. C-188/95).

Por outro lado, esta regra de equivalência de prazos ou da não favorabilidade de prazos de caducidade do direito interno face ao direito comunitário viria a ser retomada no acórdão S.P.A.C., de 15/9/98, bem como nos acórdãos de 15/9/98, proferidos nos processos C 231/96 e C 231/96 e C 260/96.

De resto, aquele T.J.C.E., também já afirmou que cabe à ordem jurídica interna de cada Estado não só designar os órgãos jurisdicionais competentes bem como regular as modalidades processuais das acções judiciais destinadas a garantir a salvaguarda dos direitos que decorrem para os cidadãos (v. Ac. de 15/9/98, proc. C 260/96).

Daqui se conclui que o aludido prazo de 90 dias, que tanto vale para as impugnações baseadas no direito interno violado como para aquelas cujo fundamento seja a violação do direito comunitário, não viola a ordem jurídica comunitária, sendo suficiente para tornar efectivo o direito ao reembolso de quantias indevidamente arrecadadas, decorrente da procedência da impugnação atempadamente deduzida.

(Neste pendor decidiram os acs. S.T.A. de 31/10/01, recs. 26 392 e 26 433, 19/12/01, rec. 26 234, 30/1/2002, rec. 26 392 e 12/3/03, rec. 2031/02-30, entre muitos outros).

Deste modo, a sentença recorrida, ao pronunciar-se pela caducidade do direito à impugnação, deduzida três anos e alguns meses após o pagamento da quantia liquidada, não merece censura.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 28 de Maio de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 28 de Maio de 2003.

Assunto:

Nulidade. Inconstitucionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

Um acto de liquidação que viole a Constituição ou que se apoie em norma inconstitucional só é nulo quando ofender o conteúdo essencial de um direito fundamental (artº 133º, nº 2, al. d), do Código de Procedimento Administrativo).

Recurso nº 742/03. Recorrente: MILAR - Empresa de Construções e Turismo, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

1º Relatório

Com fundamento em inconstitucionalidade da norma de incidência por se tratar de um imposto e não de uma taxa a espécie tributária exigida, em nulidade do acto de liquidação (decorrente dessa inconstitucionalidade), em deferimento tácito do pedido de licenciamento, em ilegal revogação parcial do acto de licenciamento, em falta de fundamentação, em falta de audição antes do acto tributário, em incompetência por não delegação de poderes, em inexistência, de facto tributário e em violação dos princípios da legalidade, justiça, proporcionalidade e imparcialidade, MILAR - Empresa de Construções e Turismo, SA, com sede na Av. da República, nº 9, Lisboa, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação da taxa urbanística praticado pela Câmara Municipal de Lisboa.

Por sentença de fls. 241 e seguintes, o Tribunal Tributário de Lisboa julgou a impugnação intempestiva por caducidade do direito de acção, pois o termo do prazo de pagamento da taxa ocorreu em Junho de 1993 e a impugnação judicial deu entrada em 7 de Março de 1994.

Dessa sentença a impugnante recorreu para o TCA, o qual, por acórdão de fls. 325 e seguintes, confirmou a sentença, por ter sido intempestiva a impugnação judicial.

Continuando a não se conformar, a impugnante recorreu desse acórdão para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 374 e seguintes, nas quais concluiu pela falta da sua notificação, pela nulidade do acto de liquidação, o que permite a sua impugnação a todo o tempo, pela inconstitucionalidade da norma de incidência (pois estamos em face de um imposto e não de uma taxa), pela interpretação inconstitucional de algumas normas, pelo deferimento tá-

cito de um pedido de licenciamento, pela falta de audição antes do acto de liquidação, pela falta de fundamentação do acto de liquidação, pela falta de competência para liquidar, por inexistência de facto tributário e pela violação de princípios constitucionais.

Não houve contra-alegações.

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

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que o que se pode discutir neste recurso é somente a tempestividade da impugnação judicial.

2º Fundamentos

Com interesse para a decisão deste recurso, vem dado como provado:

- que em 26.11.92 o anterior proprietário do imóvel reclamou da liquidação da TRIU e essa reclamação foi indeferida em 31.3.93;
- que em 1.4.93 a impugnante requereu o pagamento da TRIU em três prestações semestrais;
- que em 9.5.93 a CML expediu aviso à recorrente para pagamento da licença de construção;
- que em 24.5.93 a recorrente pagou a licença de construção e a primeira prestação da TRIU;
- que em 24.11.93 e em 22.8.94 a recorrente pagou as 2ª e 3ª prestações da TRIU;
- que a impugnação deu entrada em 7.3.94;
- que o termo do prazo para pagamento da taxa impugnada ocorreu em Junho de 1993.

Vejam os o direito, quanto ao prazo para deduzir impugnação judicial.

Nos termos do artº 123º, nº 1, al. a), do CPT (então em vigor) a impugnação deveria ser apresentada no prazo de 90 dias contados do termo do prazo para pagamento voluntário. Nos termos do artº 123º, nº 2, do mesmo diploma, em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação seria de oito dias após a notificação.

De acordo com o artº 134º, nº 2, do Código de Procedimento Administrativo, aplicável subsidiariamente, se o acto de liquidação fosse nulo podia essa nulidade ser invocável a todo o tempo. Mas os actos nulos eram e são apenas os indicados no artº 133º do CPA, cuja al. d) diz que são nulos “os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental”.

Significa isto que, para que um acto seja nulo, não basta que seja desconforme com a Constituição ou que se suporte numa norma inconstitucional. É preciso que essa inconstitucionalidade “ofenda o conteúdo essencial de um direito fundamental”.

Ora, no caso, a recorrente apenas apresentou a impugnação judicial em 7.3.94, pelo que deixou passar quer o prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário, quer o prazo de 8 dias a contar da notificação do indeferimento da reclamação.

Por outro lado, a recorrente não alegou ter sido violado o conteúdo essencial de um direito fundamental.

É verdade que sempre alegou a inconstitucionalidade da norma de incidência, sustentando que a espécie tributária liquidada é um imposto e não uma taxa. Mas isso não basta para que o acto de liquidação seja nulo. Deste modo, não interessa estar a decidir se

é um imposto ou uma taxa ou se houve inconstitucionalidade, pois sempre o vício importaria anulabilidade e não nulidade. Logo, a impugnação não podia ser deduzida a todo o tempo, mas apenas dentro do prazo marcado pela lei.

Assim, bem andaram as instâncias ao decidirem que a impugnação judicial não deu entrada dentro do prazo legal, pelo que há caducidade do prazo para impugnar.

Não sendo caso de nulidade, ficam prejudicadas todas as questões postas pela recorrente.

3º Decisão

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

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 28 de Maio de 2003. — Almeida Lopes (relator) — António Pimpão — Brandão de Pinho.

Acórdão de 28 de Maio de 2003.

Assunto:

Nulidade de sentença. Não especificação dos fundamentos de direito. Art. 125º, 1, do CPPT.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se a sentença julga procedente a impugnação, sem qualquer lógica jurídica e sem referência a normas legais, tal sentença é nula, por não especificação dos fundamentos de direito.

II — Tal nulidade decorre do art. 125º, 1, do CPPT.

Recurso nº 800/03. Recorrente: Ministério Público; Recorrida: BRANALDO - Indústria de Confecções, Lda.; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **BRANALDO - Indústria de Confecções, Lda.**, com sede em Lagares da Beira, Oliveira do Hospital, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, a liquidação de IRS referente aos exercícios de 1991, 1992, 1993 e 1994.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação procedente.

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

1. As fotocópias integrais, que constituem fls. 228, 229, 22 e 223 dos autos, a que se deu uma aparência de sentença, não integram, efectivamente, qualquer sentença válida, respeitante a este processo, desse modo se violando o disposto no art. 123º do CPPT.

2. Na verdade, além de nelas faltar a assinatura autêntica do Mm. Juiz *a quo*, que aparece só fotocopiada, alude a factos que não se

referem a este processo - consigna-se v.g. que o RFP contestou, quando é certo que não elaborou qualquer resposta ou contestação, nos termos do art. 131º do CPT - como se pode constatar no mesmo.

3. Ora, nos termos do art. 157º do CPC, aplicável supletivamente, *ex vi* da al. e) do art. 2º do CPPT, as decisões judiciais “serão datadas e assinadas”, não podendo considerar-se assinatura a reprodução da mesma, por meio de fotocópia, pelo que se mostra violado aquele normativo.

4. Daí que se deva decidir que é juridicamente inexistente, neste processo, qualquer sentença, e, em consequência, se deva anular o processado a partir de fls. 228 (inclusive) dos autos, ordenando que os mesmos baixem a este tribunal, em ordem a ser proferida sentença, na forma legal.

5. Mesmo que assim se não entendesse, sempre haveria de considerar-se que a sentença recorrida é vaga, imprecisa e parcialmente ininteligível, visto aludir a factos que não respeitam a este processo ou estão mal formulados, podendo constituir, a admitir-se, uma autêntica “chapa” que, devido ao seu grau de abstracção, se pode aplicar da mesma forma, a diversos casos. . . o que é de todo em todo inaceitável.

6. Acresce que não foram seleccionados e julgados provados todos os factos relevantes para a boa decisão da causa.

7. Verifica-se, assim, erro na apreciação da matéria de facto, bem como insuficiência da mesma para a correcta decisão da causa.

8. Por outro lado, é patente que o Mm. Juiz *a quo* não aplica a lei aos factos relevantes para a decisão adequada da causa já que, após três citações doutrinárias, se limita a julgar procedente esta impugnação, sem fazer qualquer alusão à matéria objecto destes autos, falhando, pois, uma das premissas, no silogismo em que se deve traduzir uma correcta decisão judicial.

9. Efectivamente, o Mm. Juiz não aponta os vícios de que eventualmente padecem as liquidações impugnadas, em ordem à respectiva anulação.

10. Em síntese, a sentença recorrida, ainda que tivesse sido validamente expressa, sempre deveria ser declarada nula, por falta de fundamentação de facto e de direito e insuficiência da matéria de facto dada como provada, nos termos do art. 125º do CPPT, ordenando-se, em consequência, que os autos baixassem a este Tribunal, a fim de ser proferida nova sentença que não incorresse em tal nulidade.

Não houve contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir .

2. Está em causa a eventual nulidade (ou inexistência) da sentença.

É inequívoco, como bem refere o recorrente, e resulta dos autos, que a assinatura do juiz é uma fotocópia, quiçá retirada de um processo idêntico, em que eventualmente serão as mesmas as partes.

Igualmente parece certo que a sentença é uma fotocópia que não aparece rubricada pelo Mm. Juiz.

Assim, haverá violação do disposto nos artºs. 138º, 3, do CPC (forma dos actos) e 164º, 1, também do CPC (assinatura dos autos e dos termos), aplicáveis *ex vi* do art. 2º, e), do CPPT, com as inerentes consequências.

A falta de assinatura do juiz (e parece poder equiparar-se a esta hipótese a existência de assinatura por fotocópia) conduz à nulidade da sentença (artº. 125º, 1, do CPPT).

E o suprimento de tal nulidade pode ser feita nos termos do n.º 2 do mesmo normativo.

Porém, e como é bom de ver, a questão não se esgota aqui.

Na verdade, o recorrente imputa à sentença recorrida uma outra nulidade, constante da falta de fundamentação de facto e de direito.

E se não será de acompanhar a argumentação do recorrente quanto à falta de fundamentação de facto (outra coisa é saber se os factos levados ao probatório são bastantes para fundamentar a respectiva decisão de direito) é fácil constatar que não existe fundamentação de direito.

Na verdade, a impugnante sustenta que não lhe foi liquidado o IRS reclamado, que não é sujeito passivo de IRS por não ter retido qualquer imposto eventualmente devido pelos sócios, só podendo eventualmente ser responsável subsidiária pelo IRS se os responsáveis originários (os sócios) não pagassem o respectivo imposto. E isto só em sede de processo executivo.

Pois bem.

Da leitura da sentença, constata-se que o Mm. Juiz não afrontou estas questões, não havendo qualquer lógica jurídica na sua decisão de julgar procedente a impugnação. Nem referência a normas legais.

Quer isto dizer que a sentença é nula, por não especificação dos fundamentos de direito, como decorre do art.º 125º, 1, do CPPT.

Declarar-se-á assim a nulidade da sentença.

Referir-se-á, numa nota final, que, havendo, como parece ser o caso, vários processos de teor idêntico ou parecido, nada impede o Mm. Juiz de criar uma sentença tipo, padronizada.

Mas é óbvio que as várias decisões têm sempre que se adequar ao caso concreto, com as concretizações específicas de cada caso.

E a sentença deverá revestir rigorosamente a forma legal, com tradução nos art.ºs. 123º e ss. do CPPT.

3. Face ao exposto, acorda-se em anular a sentença recorrida, assim se dando provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Maio de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* (o sentido do decidido não contende com entendimento que, sobre o ponto, subscrevi noutros recursos) — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 28 de Maio de 2003.

Assunto:

Nulidades da sentença. Prescrição do procedimento contra-ordenacional. Prioridade de conhecimento. Prazo máximo de prescrição do procedimento contra-ordenacional tributário no caso de ter havido interrupção desse mesmo prazo.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Nos recursos jurisdicionais, é de regra que o tribunal ad quem comece por apreciar as nulidades da decisão impugnada.*

2 — *Porém, a prioridade que merece a apreciação de nulidades é relativa ao conhecimento dos erros de julgamento.*

3 — *E assim, podem perfilar-se outras questões que mereçam prioridade de conhecimento, como é o caso da prescrição do procedimento contra-ordenacional (e, v.g., da amnistia) determinante da extinção da atinente responsabilidade contra-ordenacional do arguido, com consequente imediato arquivamento dos autos.*

4 — *No regime do CPT, era de sete anos e meio o prazo máximo de prescrição do procedimento contra-ordenacional tributário no caso de ter havido interrupção desse mesmo prazo.*

Recurso n.º 804/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Luís Manuel Guerra Pratas; Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do TT de 1.ª Instância de Coimbra de fls.76-80 v.º que, dando provimento a recurso judicial interposto por Luís Manuel Guerra Pratas da decisão aplicativa de coima de fls. 34, anulou o processo administrativo contra-ordenacional.

Culmina a atinente alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. A infracção noticiada consistiu na falta de pagamento de imposto (IVA) apurado em declaração periódica, infracção essa punível nos termos do artigo 29º do RJIFNA;

2. A coima que o arguido pagou em 30.XII.94, nos termos do art.º 31º do RJIFNA, contrariamente ao referido na sentença recorrida, foi aplicada por entrega fora do prazo legal das declarações periódicas de 92.03 T a 93.09 T;

3. A notificação do arguido, nos termos e para efeitos do disposto no art.º 199º do CPT, interrompeu o prazo de prescrição do procedimento por contra-ordenação, de acordo com o disposto no n.º 4 do art.º 35º do CPT;

4. Tendo em consideração o disposto no art.º 9º do DL n.º 225/94, de 5.IX, o prazo de prescrição do procedimento judicial suspendeu-se durante o período do pagamento em prestações;

5. Não se encontra, pois, prescrito o prazo para o procedimento contra-ordenacional estabelecido no art.º 35º do CPT.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA emitiu o seguinte duto parecer:

“Cotejando-se a decisão de fls. 34 com a sentença recorrida apura-se que a coima aplicada foi por falta de pagamento de IVA, p. e p. nos arts. 26º, n.º 1, do CIVA e 29º, n.ºs 1 e 2, do RJIFNA, e que o Mmo Juiz *a quo*, em vez de a ter considerado, considerou outra coima (aliás não referida naquela decisão) aplicada por entrega tardia das declarações de IVA.

Como assim, o Mmo Juiz *a quo* não conheceu do que devia conhecer e conheceu do que não podia conhecer - nulidades de sentença previstas no art.º 668, n.º 1, d), do CPC, alegadas, embora deficientemente, nas 1ª e 2ª conclusões das alegações do recurso que, assim, merece provimento.”

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A instância desenhou o seguinte quadro factual:

- O arguido encontrava-se e encontra-se enquadrado e registado em IVA no regime normal de periodicidade trimestral;

- Em 15.VII.1998, foi o contribuinte notificado de que contra si corria um processo de contra-ordenação, conforme Auto de Notícia que se juntava à notificação;

- Assinalando-se um prazo de dez dias para apresentar a sua defesa;

- Ao ser notificado o contribuinte, em 15.VII.1998, haviam decorrido mais de cinco anos sobre a pretensa prática da infracção;

- Que se teria consumado no dia 15.V.1992;

- Data até à qual deveria ter sido enviada a declaração periódica respectiva;

- Em Dezembro de 1994, o contribuinte aderiu ao regime de pagamento em prestações mensais ao abrigo do DL n.º 225/94, de 05.IX;

- E, nessa altura, para além de ter procedido à declaração das quantias em dívida relativamente a este trimestre, enviou também as competentes declarações para os serviços do IVA;

- Foi-lhe fixado um plano de pagamentos em dezoito prestações mensais;

- Tendo os serviços da 1.ª RF efectuado o cálculo de que resultou a obrigação do pagamento da quantia de esc. 133 928\$00;

- No dia 30 de Dezembro de 1994, efectuou o pagamento da primeira prestação do acordo;

- Foi-lhe, então, fixada uma coima unitária de esc. 1350\$00, proveniente da entrega fora de prazo das declarações periódicas de 92.03 T a 93.09 T;

- Encontra-se nos autos o respectivo termo de adesão com carimbo de entrada na RF respectiva.

Exposto o quadro factual disponível, lembramos que, na óptica do EMMF, nas conclusões 1ª e 2ª da alegação da recorrente, são arguidas nulidades da sentença previstas na alínea d) do n.º 1 do artigo 668º do CPC.

Como bem se nota no acórdão desta Secção de 26 de Fevereiro último, tirado no recurso n.º 1789/02-30, é “regra, nos recursos jurisdicionais, que o tribunal de recurso comece por apreciar as nulidades da decisão impugnada. E a razão é que da sentença nula não poderá dizer-se se julgou bem ou mal, se incorreu, ou não, em erro de julgamento. Mas a prioridade que merece a apreciação das nulidades é relativa ao conhecimento dos erros de julgamento. Outras questões pode haver, referentes, designadamente, à subsistência da instância, que mereçam prioridade de conhecimento. É o caso da prescrição do procedimento.” E, ainda, acrescentamos nós, da amnistia e da morte do arguido.

Ora, *in casu*, tal prescrição poreja das conclusões da alegação do recurso, sendo, aliás, de conhecimento officioso - cfr. acórdão desta Secção de 22.V.1995 - rec. 14 170, publicado no *APÊNDICE AO DR* de 22.V.1995, p. 1619 e segs.

Começaremos, pois, por nos debruçar sobre a questão da prescrição do procedimento contra-ordenacional da infracção noticiada nos presentes autos.

Evidencia o auto de notícia de fls. 34 que a coima aplicada ao arguido foi por “infracção ao disposto no art.º 26º n.º 1 do CIVA, punível pelo art.º 29º n.ºs 1 e 2 do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras, na redacção do Dec.-Lei n.º 394/93, de 24/11”, por isso que, “relativamente ao período do 1º trimestre de 1992, o arguido não efectuou o pagamento do imposto devido no valor de 133 333\$00.”

O *dies ad quem* do atinente prazo legal foi 15 de Maio de 1992, data que, como se refere na sentença recorrida, “consustancia o

dia da consumação da infracção imputável (melhor, imputada) ao arguido” cf. art.º 40.º, 1, *in fine*, do CIVA, redacção coeva.

Então, vigorava o Código de Processo Tributário que, no seu artigo 35º, subordinado à epígrafe *Prescrição do procedimento por contra-ordenações fiscais*, estatua:

1. O procedimento por contra-ordenações fiscais prescreve no prazo de cinco anos a contar do momento da prática da infracção.

2. ...

3. ...

4. A prescrição do procedimento por contra-ordenações fiscais interrompe-se com qualquer notificação ou comunicação ao arguido dos despachos, decisões ou medidas contra ele tomadas, com a realização de quaisquer diligências de prova ou com quaisquer declarações que o arguido tenha proferido no exercício do direito de audição e defesa.

5. ...

Isto registado, oportuno é lembrar que o probatório nos revela que, em Dezembro de 1994, o contribuinte/arguido aderiu ao regime de pagamento em prestações mensais previsto no DL n.º 225/94, de 05.IX, tendo-lhe sido fixado um plano de pagamentos de dezoito prestações mensais.

Ora, segundo o artigo 9º de tal diploma, *os prazos de prescrição das dívidas e do procedimento judicial suspendem-se durante o período de pagamento em prestações*.

Acresce que, em 15.VII.1998, foi o mesmo contribuinte notificado de que contra si corria o presente processo de contra-ordenação.

E assim, ocorreu então interrupção da prescrição do procedimento contra-ordenacional, nos termos do n.º 4 do convocado artigo 35º, transcrito supra.

Sucede, porém, que no n.º 3 do artigo 121º do Código Penal (compêndio substantivo aplicável *ex vi* artigo 32º do R.G.C.O.-DL n.º 433/82, de 27.X, por remissão do artigo 4º do RJFNA-DL n.º 20-A/90, de 15.1, por sua vez aplicável por força da alínea e) do artigo 2º do CPT), se prescreve que *a prescrição do procedimento criminal tem sempre lugar quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade*.

Como notam Lopes de Sousa e Simas Santos, no seu *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, 2.ª edição, pp. 287/288, “a inaplicabilidade do Código Penal, tanto em matéria de suspensão como de interrupção, limita-se apenas às *causas* e não quanto aos *efeitos* e *limites* dos prazos, matérias estas que não vêm reguladas no R.G.I.T. nem no R.G.C.O. e em que, por força do preceituado no art.º 32º deste último diploma, serão aplicáveis as normas do Código Penal.

Serão aplicáveis, assim, as seguintes normas do Código Penal:

- o n.º 3 do art.º 120º, que estabelece que “a prescrição volta a correr a partir do dia em que cessar a causa de suspensão”;

- o n.º 2 do art.º 121º, que prescreve que “depois de cada interrupção começa a correr novo prazo de prescrição.”

A renovação do prazo de prescrição depois de cada interrupção conduziria a que pudesse eternizar-se a possibilidade de prosseguir processo de contra-ordenação contra o arguido .

... o n.º 3 do art.º 121º do Código Penal estabelece uma limitação à admissão de um número infinito de interrupções e à ideia de que a interrupção implica um novo decurso do prazo todo.

...

Valendo em matéria contra-ordenacional, por maioria de razão, os motivos que justificam que não se eternize a possibilidade de proceder criminalmente contra o agente de uma infracção, deverá fazer-se aplicação subsidiária deste n.º 3 do art.º 121.º.”

Neste sentido decidiu o Supremo Tribunal de Justiça no acórdão para uniformização de jurisprudência n.º 6/2001, de 8.III, publicado no DR I-A, de 30.III.2001, em que se concluiu que a regra do n.º 3 do artigo 121.º do Código Penal, que estatui a verificação da prescrição do procedimento quando, descontado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal da prescrição acrescido de metade, é aplicável, subsidiariamente, nos termos do art.º 32.º do regime geral das contra-ordenações (Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 244/95, de 14 de Setembro), ao regime prescricional do procedimento contra-ordenacional.

E no acórdão do Plenário das Secções Criminais do mesmo Alto Tribunal n.º 2/2002, de 17.I.2002, publicado no DR I-A, de 05.III.2002, se decidiu que o regime da suspensão da prescrição do procedimento criminal é extensivo, com as devidas adaptações, ao regime de suspensão prescricional das contra-ordenações, previsto no artigo 27.º-A da DL n.º 433/82, de 27 de Outubro, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 244/95, de 14 de Setembro.

Descendo ao caso *sub judicio*, temos que, desde 15 de Maio de 1992 até à presente data decorreram, descontados os falados dezoito meses de suspensão, nove anos, onze meses e treze dias.

Sendo, como evidenciado já, o prazo de prescrição da contra-ordenação em causa de **cinco anos**, patente é que excedido se mostra o prazo contido na previsão do n.º 3 do artigo 121.º do Código Penal: sete anos e meio, prazo máximo de prescrição do procedimento contra-ordenacional tributário no caso de ter havido interrupção desse mesmo prazo. Contas feitas, em 15 de Maio de 2001 (data anterior à da entrada em vigor do RGIT: 05.VII.2001 - artigo 14.º da Lei n.º 15/2001, de 05.VI), consumou-se a prescrição do procedimento contra-ordenacional pela infracção que deu origem aos presentes autos.

De harmonia com o exposto, acorda-se julgar prescrito o procedimento contra-ordenacional pela ajuizada infracção, em consequência se proclamando extinta a atinente responsabilidade contra-ordenacional do arguido Luís Manuel Guerra Pratas, determinante do imediato arquivamento dos autos, **assim** se negando provimento ao recurso.

Sem custas - artigo 2.º da Tabela.

Lisboa, 28 de Maio de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Fonseca Limão* — *António Pimpão*.

Acórdão de 28 de Maio de 2003.

Assunto:

Arguição de nulidade de acórdão. Omissão de pronúncia. Nulidade da sentença.

Doutrina que dimana da decisão:

“Não suscitando o recorrente, no recurso jurisdicional interposto para o Supremo Tribunal Administrativo de sentença de um tribunal tributário de 1.ª instância, a respectiva nulidade, o Tribunal de recurso, ao não se debruçar sobre tal nulidade, não incorre em nulidade por omissão de pronúncia, ainda que possa cair em erro de julgamento, se tal nulidade for de conhecimento oficioso.”

Recurso n.º 1757/02. Recorrente: Manuel Veríssimo Pinheiro Rodrigues; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

Manuel Veríssimo Pinheiro Rodrigues, residente no Porto, recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo (STA) da sentença da Mm.ª Juíza da 2.ª Secção do 2.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto que julgou improcedente a impugnação da liquidação adicional de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo aos anos de 1986 e 1987.

Ao recurso foi negado provimento por acórdão de 19 de Fevereiro de 2003, que confirmou a sentença posta em crise.

Vem, agora, o recorrente, pedir a reforma do acórdão, arguindo a sua nulidade, dizendo, em síntese, que ele se pronunciou sobre as duas questões suscitadas no recurso, merecendo-lhe a resposta à primeira resposta negativa que o recorrente não corrobora, mas que “se afigura inatacável enquanto tal, atento o regime de recursos vigente”.

Já quanto ao decidido acerca da segunda questão, o recorrente entende que, à semelhança do que aconteceu em processo semelhante, o Tribunal devia ter mandado que a instância ampliasse a matéria de facto.

Concluindo que “a falta de julgamento e de fixação específica [...] dos factos necessários à decisão da causa constitui nulidade de julgamento”, “nulidade essa que o Tribunal de recurso tem o dever de conhecer mesmo oficiosamente e cuja omissão determina, por sua vez, a nulidade do acórdão reclamado”.

Ou seja, a sentença recorrida seria nula, por falta de fixação de matéria de facto; e o aresto deste STA, ao não julgar verificada essa nulidade, julgando em conformidade, incorreu, por sua vez, em nova nulidade.

A Fazenda Pública pronuncia-se pelo indeferimento da arguição de nulidade, e no mesmo sentido alinha o Ex.mo. Procurador-Geral Adjunto junto deste STA, para quem o que o requerente invoca substancia erro de julgamento e não nulidade do acórdão.

É, na realidade, como aponta o Ex.mo. Procurador-Geral Adjunto: “O que o Reclamante imputa ao acórdão não é a nulidade de acórdão (pois estas estão previstas no n.º 1 do art.º 668.º do CPC e o caso não cabe em nenhuma das suas alíneas) mas, antes, erro de julgamento — erro que não colhe remédio no n.º 3 daquele preceito, norma que é, seguramente, a que suporta o requerido”.

Relendo as alegações e conclusões do recurso interposto pelo requerente, logo se vê que o que apontou à sentença recorrida foi, apenas, erro de julgamento, não afirmando que a sentença deixara de proceder ao julgamento dos factos ou, sequer, que decidira mal.

Conforme se afirmou no acórdão agora sob exame, o recorrente “apontou ao acto tributário vício de forma por falta de fundamentação,

e vícios de violação de lei, por inexistir facto tributário, por haver erro na fixação da matéria colectável, e por ter sido violado o artigo 39º da Lei Geral Tributária (LGT).

Todos estes vícios a sentença recorrida apreciou, concluindo pela não verificação de qualquer deles, por isso que julgou improcedente a impugnação”.

E foi contra tal decisão que veio o recorrente até este STA, “continuando a sustentar que ocorreu violação do disposto no artigo 39º da LGT, e que não há facto tributário, achando-se os rendimentos em causa sujeitos, não a IRS, mas a IRC (imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas).

A sentença recorrida incorreu, pois, no entender do recorrente, em erro de julgamento, ao não reconhecer que foi desrespeitado aquele artigo 39º, e que inexistia facto tributário”.

Erro esse que foi sindicado no acórdão agora em causa, o qual entendeu não ter havido violação do artigo 39º da LGT, julgando improcedentes as conclusões A) a E), e julgou existir facto tributário — o tributado, e não outro, que o recorrente afirmara, mas que se entendeu não ter resultado provado —, razão por que se ditou a improcedência, também, da conclusão F).

Ora, assim sendo, já se vê que o Tribunal não deixou de conhecer de nenhuma das questões colocadas no recurso. Porque o recorrente não suscitou, perante este STA, a nulidade da sentença recorrida, o Tribunal, ao não se ter debruçado sobre tal questão, não incorreu em nulidade por omissão de pronúncia, já que a questão não integrava o âmbito e objecto do recurso — vejam-se os artigos 125º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 660º n.º 2 do Código de Processo Civil.

Por outro lado, o facto de a agora acusada nulidade ser de conhecimento officioso, só faria com que o STA, ao não conhecer dela, incorresse em erro de julgamento, pois esse é o vício das decisões judiciais que não apreciam questões cujo conhecimento lhes é imposto por dever de officio.

Pelo exposto, não se julga verificada a nulidade invocada pelo requerente.

Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em indeferir o pedido de reforma do acórdão.

Custas a cargo do recorrente, com € 75 (setenta e cinco euros) de taxa de justiça.

Lisboa, 28 de Maio de 2003. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Branhão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 28 de Maio de 2003.

Assunto:

Recurso jurisdicional. STA. Insindicabilidade da matéria de facto. Acto tributário. Notificação. Inexistência de fundamentação. Consequências. IRC. Transacções fictícias. Art. 121º do CPT. Ónus da prova.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Nos processos inicialmente julgados pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância o Supremo Tribunal Administrativo apenas conhece de direito.*
- II — *Fixada a matéria de facto pelo TCA, o Supremo Tribunal Administrativo tem de acatar o assim decidido, a menos que haja ofensa de disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto, ou que fixe a força de determinado meio de prova.*
- III — *O acto de notificação não é parte integrante do acto tributário, sendo-lhe exterior, pelo que a sua falta não afecta a validade deste.*
- IV — *Se a notificação não obedecer aos requisitos da lei, tal ilegalidade não conduz à ilegalidade do acto administrativo ou acto tributário, mas apenas à ineficácia deste.*
- VI — *Em tal hipótese impunha-se que o recorrente pedisse à autoridade respectiva a fundamentação em causa.*
- VII — *Tendo a Administração Tributária considerado tratar-se de transacções fictícias, cabe ao contribuinte o ónus da prova da realidade das operações respectivas e à Administração a da verificação dos pressupostos legais que legitimaram a sua actuação.*

Recurso n.º 1966/02 em que é recorrente HEMAPÁLI — Montagens Eléctricas, Lda. e recorrida a Fazenda Pública e do qual foi relator o Ex^{mo} Juiz Cons^o Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **HEMAPÁLI - Montagens Eléctricas, Lda.**, com sede na Travessa do Viso,-2, c/v, Dt., São Julião, Figueira da Foz, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, a liquidação adicional de IRC do ano de 1993.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente. Inconformada, a impugnante interpôs recurso para o TCA, o qual negou provimento ao recurso.

De novo inconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A - Na determinação da matéria de facto dada como provada, o acórdão recorrido considerou relevante a *pseudoconfissão* feita por um dos sócios-gerentes da ora impugnante, a qual é *legalmente ineficaz em relação à ora impugnante*.

B - Nos termos da certidão do Registo Comercial da Figueira da Foz, a ora impugnante *obriga-se com a assinatura de 2 gerentes*, pelo que tendo a dita confissão sido produzida apenas *por um dos sócios-gerentes, não sendo aceite pelo outro* e não tendo sido prestado perante Juiz, o depoimento daquele gerente nenhum valor tem. Acontece, por fim,

C - Aliás, resulta do depoimento do gerente da impugnante, *requerido pela própria Fazenda Pública não as confirma perante V Ex^a*, pelo que tal meio de prova cai pela base, tendo o referido sócio-gerente esclarecido as condições concretas em que prestou esse depoimento e que revelam bem o seu estado psicológico.

D - É que a requerida pseudoconfissão *não corresponde à realidade*, pois as ditas “facturas falsas” são facturas que obedecem a todos os requisitos legais, dado que têm a *indicação do destinatário*, o respectivo número de identificação de pessoa colectiva ou comerciante individual, *liquidação de IVA devido*, etc., não sendo exacto que se trate de documentos falsos, dado que os mesmos correspondem a mercadorias e serviços utilizados, pagos e prestados pela ora impugnante nas empreitadas que adjudicou.

E - Acresce que as mesmas foram lançadas nas respectivas contabilidades pelas pessoas singulares ou colectivas que com a ora impugnante transaccionaram e que resultam confirmadas dos depoimentos prestados nos autos.

F - Com base nos factos dados como provados, verifica-se que o acto de liquidação impugnado está ferido de invalidade, por *vício de fundamentação e por colocar ilegalmente o ónus de prova a cargo da impugnante*.

G - O acto impugnado fundamenta-se em factos que não são exactos, pelo que padece de vício de fundamentação, *por erro sobre os pressupostos de facto e por falta ou vício de fundamentação*, resultando dos factos dados como provados, que não resulta minimamente que a prestação de serviços nele documentada não corresponda à realidade, não podendo concluir tal da acção de terceiros, nomeadamente por não terem sido pagos os correspondentes valores de IVA ao Estado, ou seja, *foram os terceiros que não entregaram o valor do IVA ao Estado*, como o faz abusivamente o acórdão recorrido.

H - Por isso, e por falta ou vício de fundamentação tem de ser anulada a liquidação adicional de IRC notificada à ora recorrente.

I - Além disso, a impugnante goza da *presunção de verdade das declarações fiscais* por si emitidas, consagrada no art. 121º do CPT, não podem ser consideradas as quantias liquidadas adicionalmente.

J - Suspeitando os técnicos tributários que tais facturas são falsas - a declaração do gerente é apenas um *princípio de prova - caber-lhes-ia o ónus da prova* de que as referidas facturas não correspondem a trabalhos efectuados, pois o art. 77º do CIRC, vigente ao tempo, determina que os serviços devem proceder à *liquidação adicional* se houver *“erros de facto ou de direito ou omissões verificadas em qualquer liquidação”*.

K - Ora, cabe à Fazenda Pública a prova dessa veracidade dos factos que alega e, além disso, nos termos do art. 350º, 1, do CC, *“quem tem a seu favor uma presunção legal, escusa de provar o facto a que ela conduz”*.

L - Ao contrário do que refere o acórdão recorrido, o *ónus da prova* impende sobre a Fazenda Pública e não sobre a ora recorrente, pelo que, *na falta de prova adequada*, prevalece a declaração M22 de IRC efectuada pela ora recorrente e que foi alterada com base no relatório da Inspeção Tributária.

M - E nem o facto de se tratar de um *facto negativo* altera o disposto no art. 342º, 1, do CC, pois como refere o Prof. Antunes Varela. . . *“a quem invoca um direito em Juízo, incumbe fazer aprova dos factos constitutivos do direito alegado, quer o facto seja positivo, quer seja negativo”*, para citar logo a seguir 3 casos em que sendo o fundamento de direito invocado um *facto negativo*, se aplica a regra do art. 342º, citado.

N - Na falta de *norma específica* sobre o assunto no CPT, vigente ao tempo, aplica-se o disposto no citado art. 342º do CC e o ónus da prova da *falsidade das facturas* incumbe à Fazenda Pública.

O - *Existe, aliás, dúvida fundada sobre os valores quantificados no relatório final*, pois suspeitando os técnicos tributários que tais facturas são falsas - *a declaração do gerente é apenas um princípio de prova - caber-lhes-ia o ónus da prova* de que as referidas facturas não correspondem a trabalhos efectuados.

P - Além disso, por falta de descoberta das contabilidades de outros contribuintes *não pode a ora recorrente ser responsabilizada*, cabendo à Fazenda Pública a prova dessa veracidade dos factos que alega, pois, nos termos do art. 350º, 1, do CC, *“quem tem a seu favor uma presunção legal, escusa de provar o facto a que ela conduz”*.

Q - Por outro lado, a decisão recorrida viola por erro de interpretação e aplicação, entre outros, os artºs. 141º e 344º do CPP, aplicáveis subsidiariamente, o art. 121º do CPT e os artºs. 342º, 1, e 350º do CC, pelo que deve ser revogada e substituída por outra decisão que, julgando procedente a presente impugnação, anule a liquidação adicional de IRC, relativa ao ano de 1993, feita à ora impugnante.

Não houve contra-alegações.

Neste STA o EPGA emitiu douto parecer, sustentando que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada no TCA:

a) Durante o período que o relatório dos SPIT evidencia, junto aos autos, nunca foram efectuadas reconciliações bancárias.

b) Apresentando a contabilidade lançamentos de alguns cheques que nunca aparecem movimentados nos extractos bancários e outros muitos meses depois.

c) As contas correntes com os fornecedores evidenciam, em muitos períodos, saldos que não correspondem à realidade.

d) Através de visita fiscalizadora a alguns desses fornecedores, verificou-se que muitos dos fornecimentos contabilizados correspondem a transacções que nunca existiram na realidade.

e) Havendo, muitas vezes, apenas a factura do fornecedor, não aparecendo qualquer recibo referente à mesma.

t) Em diversos períodos, a numeração dos documentos em arquivo não confere com a constante dos extractos de contabilidade.

g) Em alguns meses chega a haver diferenças de 3 e 4 dígitos.

h) Foram detectados diversos documentos lançados na contabilidade cuja numeração não corresponde com a aposta no respectivo documento de suporte em arquivo.

i) Existem documentos cuja numeração foi emendada e rasurada.

j) Também foram detectados nas pastas de arquivo alguns documentos sem qualquer numeração e classificação que, não obstante, se encontram lançados na contabilidade.

l) Em muitos casos, as facturas emitidas pelos fornecedores são “liquidadas contabilisticamente” 6, 8 e 12 meses depois da emissão.

m) Algumas das sedes de tais fornecedores, mencionadas nas facturas, não existiam ou encontravam-se encerradas.

n) Procurados sócios das firmas, alguns não foram encontrados.

o) Outros, cujo contacto foi possível, não contabilizaram quaisquer facturas emitidas.

p) Alguns, apesar de contabilizarem os documentos não declararam nem entregaram os impostos devidos.

q) Estes últimos são, sobretudo, sujeitos passivos que vendem ou prestam serviços a consumidores finais particulares, que não solicitam documentos.

r) Destarte, o contribuinte José Duarte Nunes Pinto, tendo cessado a actividade em 28 de Fevereiro de 1990, continuou a emitir facturas e recibos de montantes individualizados, desde a data da cessação até finais de 1993, não tendo contabilizado nenhum destes documentos.

s) Os seus livros de contabilidade apenas se encontram escriturados até Fevereiro de 1990.

t) O contribuinte José António Duarte Santos (verdete) encontra-se em Angola, vindo, por vezes, a Portugal.

u) As facturas que emitiu para a “Hemapali” não foram contabilizadas.

v) Nem entregou nos Cofres do Estado o IVA liquidado, nem declarou os valores para efeitos de IRS.

x) As duas facturas emitidas por “Firmatel - Industrial Eléctrica de Coimbra, Lda.”, emitidas em Novembro e Dezembro de 1991, encontravam-se por saldar à data de 31 de Dezembro de 1993.

z) O contribuinte Carlos Jorge Coelho Gonçalves de Barros apesar de notificado para apresentar a contabilidade não a apresentou

Z1) No período a que se referem as facturas emitidas não enviou meio de pagamento de IVA devido ao Estado, tendo apenas enviado a declaração periódica.

Z2) A contribuinte “Motas e Pereira, Lda.” declarou para o exercício de 1991, em que emitiu as facturas para a “Hemapali”, declarou como volume de negócios valor inferior às três facturas emitidas.

Z3) O contribuinte António Marques Cantante emitiu duas facturas à “Hemapali”, tendo apenas contabilizado uma.

Z4) Tal contribuinte utiliza, em simultâneo, pelo menos 3 ordens de facturas, não referenciadas.

Z5) Relativamente à “Nova Construtora de Coimbra, Lda.”, estão em causa três facturas.

Z6) Não contabilizou uma delas.

Z7) Não existe consonância entre as datas de liquidação das facturas, pois da contabilidade da “Hemapali” constam as de Outubro de 1993 para 149 e Dezembro de 1993 para as 161 e 162.

Z8) Enquanto que na contabilidade da “Nova Construtora, constam as de Outubro de 1992 para a 149 e Novembro de 1992 para a 161.

Z9) O IVA liquidado e correspondente à factura nº 162 não foi entregue nos Cofres do Estado.

Z10) A contribuinte “Construções Rama, Lda.” não enviou as declarações periódicas de IVA referente ao ano de 1993 em que se inserem as facturas em causa.

Z11) Não entregando, igualmente, o imposto nas mesmas liquidadas.

Z12) A factura questionada e emitida pela “Fazconta - Material de Escritório e Contabilidade, Lda.”, encontrava-se em arquivo sem numeração nem classificação.

Z13) Constando da contabilidade com o nº 8952, o qual, por sua vez, no arquivo correspondia a um documento de seguros, no montante de 611.818\$00.

Z14) Quanto à “Associação Naval 1º de Maio, como de resto os documentos juntos aos autos, a eles respeitantes, evidenciam, do total facturado, apenas 15 % dava entrada nos Cofres do Clube.

Z15) Sendo os restantes 85 % devolvidos à impugnante, geralmente através de cheque.

Z16) Ou seja, a impugnante passava um cheque pela factura da Associação, que era depositado na conta desta.

Z17) Mas, posteriormente, era emitido pela Associação um outro cheque correspondente a 85 % do valor facturado e que era depositado nas contas da “Hemapali” ou dos sócios desta.

Z18) O IVA era sempre entregue na totalidade à Associação que, por sua vez, o não entregava ao Estado.

Z19) As sociedades “H.S.B. Empreitadas, Lda.” e “Artifoz, Construções, Lda.”, têm a mesma sede, a qual se encontra encerrada.

Z20) A primeira não apresentou as declarações modelo 22 dos anos de 1992 e 1993 e nunca enviou declarações periódicas de IVA, desde finais de 1990.

Z21) A sociedade “Rupifoz Construções, Lda.”, não apresentou qualquer declaração modelo 22 do IRC desde o início da actividade.

Z22) Enviou a declaração periódica de IVA, referente ao período de 9312T, em que se inserem as facturas questionadas, mas em branco, não entregando nos Cofres do Estado o imposto liquidado nas mesmas.

Z23) O contribuinte José Manuel Rama Cardoso, não apresentou qualquer declaração de rendimentos modelo 2 ou do IRS e não enviou quaisquer declarações periódicas de IVA.

Z24) Inclusive do período a que respeitam as facturas emitidas e questionadas.

Z25) O sócio-gerente da impugnante Sr. Engenheiro Marques, declarou que, por vezes, recorreu a esses fornecedores para obter algumas facturas de favor.

Z26) Em auto de declarações identificou os documentos falsos.

Z27) Que constituem o anexo 3 do relatório de exame à escrita.

Z28) Durante os anos de 1991, 1992 e 1993, contabilizou na firma de que é sócio-gerente, como compras, diversos documentos referentes a transacções que nunca foram efectivamente realizadas.

Z29) Que tal se deveu, sobretudo, ao facto de ter feito diversas despesas, que não pode documentar.

Z30) Tais como o pagamento ao seu sócio antigo senhor Fernando Oliveira Heleno, do valor de 120 mil contos, referentes a cedência de quotas aos outros sócios

Z31) Pagamento de gratificações a empregados e a terceiros, sem poder especificar valores concretos.

Z32) Refere, ainda, que alguns cheques teriam sido depositados em contas dos sócios.

Z33) Que, por sua vez, pagavam aos emitentes dos documentos, antes referidos, algumas verbas.

Z34) A título de “compra de papel”, que variava entre os 3 % e os 5 %, sem poder especificar valores concretos.

Z35) Relativamente a todos os emitentes, verifica-se que o IVA era sempre entregue ao emitente.

Z36) Mais declarou que todos os documentos constantes das 19 relações anexas a tal auto de declarações correspondem a transacções que nunca foram realizadas.

Z37) No que respeita à caldeira de alcatrão, do respectivo documento de aquisição (anexo 19 do relatório) decorre que o preço de aquisição, depois de descontos de pronto pagamento, foi de 436.500\$00.

Z38) No caso Carlos Jorge Coelho Gonçalves (relatório, ponto 3.4.1-IV) foi recusada a escrita para confronto.

Z39) Tornando-se impossível apurar se os documentos emitidos à “Hemapali” se encontravam contabilizados.

Z40) No entanto, já no ano de 1991 emitiu quatro facturas que não correspondem a quaisquer transacções ou serviços, no montante de 5.620.985\$00.

Z41) A que corresponde o IVA de 955.568\$00.

Z42) A última declaração apresentada por este Carlos Jorge, respeita ao ano de 1991, não tendo apresentado as de 1992 e 1993.

Z43) Na individualização de “Motas e Pereira” (relatório ponto 3.4.21. V), este sujeito passivo, já no ano de 1991 emitiu 3 facturas no montante de 18.652.200\$00.

Z44) A que corresponde o IVA de 3.170.874\$00.

Z45) Não tendo sido apresentados pela empresa (Motas e Pereira, Ld.) quaisquer elementos de contabilidade.

Z46) Consultado o terminal do IVA revelou não ter sido enviada a declaração periódica referente ao período em que foram emitidas tais facturas (Fevereiro e Março 1991).

Z47) A soma das facturas encontradas na “Hemapali” com outras encontradas na firma “Lopes e Couto, Lda.” referentes ao mesmo ano, totalizam 18.962.050\$00 de serviços prestados.

Z48) Da declaração mod. 22 do ano de 1991 consta como total do volume de negócios o montante de 18.925.732\$00.

Z49) Valor inferior à soma das ditas facturas.

Z50) Na consideração da “Nova Construtora de Coimbra, Lda.” (relatório ponto 3.4.2.1.-VII) esta empresa, já no ano de 1992 emitiu 3 facturas à “Hemapali”, no montante de 10.367.500\$00.

Z51) A que corresponde o IVA de 1.658.800\$00.

Z52) Da mesma conta corrente não consta a factura n.º 162º, de 20.12.1992, no montante de 3.650.000\$00, com IVA de 584.000\$00.

Z53) Não tendo, assim, sido contabilizada pelo emitente.

Z54) Não existe consonância entre as datas de liquidação das facturas,

Z55) Pois, da contabilidade da “Hemapali” constam as de Outubro de 1993 para a 149 e Dezembro de 1993 para as 161 e 162,

Z56) Ao passo que na contabilidade da “Nova Construtora” constam as de Outubro de 1992, para a 161.

Z57) No circunstancialismo da “Fozconta” (relatório, ponto 3.4.2.1. IX), no ano de 1991 emitiu uma factura à “Hemapali”, no valor de 1.200.000\$00,

Z58) A que corresponde o IVA de 204.000\$00, liquidado na mesma,

Z59) Sem correspondência, na realidade, da operação económica individualizada.

Z60) A fls. 67 dos autos, o sócio-gerente da impugnante, Sr. Engenheiro Mário Jorge Domingues Marques, admitiu que “durante os anos de 1991,1992 e 1993, contabilizou na firma de que é sócio-gerente, como compras e despesas, diversos documentos referentes a transacções que nunca foram efectivamente realizadas,

Z61) Bem como “que todos os documentos constantes das 19 relações anexas a tal auto de declarações, correspondem a transacções que nunca foram realizadas. . .”

3. Como bem refere o EPGA são três os vícios que a recorrente imputa à decisão recorrida, a saber: erro na apreciação da matéria de facto (conclusões A) a F), falta de fundamentação do acto impugnado (conclusões G) e H), e ónus de prova da falsidade dos actos.

Apreciemos cada questão de per si.

3.1. Do alegado erro na apreciação da matéria de facto.

Insurge-se a recorrente, nas conclusões A) a F), quanto a alguns aspectos da matéria de facto dada (ou não) como provada.

Em suma: a recorrente questiona o probatório.

Assim, o que está em causa neste segmento do recurso é a possibilidade de um eventual erro na apreciação da prova, por parte do Tribunal de 2.ª Instância.

Mas tal hipotético erro escapa à censura deste Tribunal.

É que a apreciação da matéria de facto está, no caso concreto, vedada a este Supremo Tribunal, face ao disposto no art. 21º, n.º 4 do ETAF, que dispõe:

“A Secção de Contencioso Tributário apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª Instância e pelos tribunais fiscais aduaneiros”.

Mas tal regra admite excepções, quais sejam as decorrentes do n.º 2 do art. 722º do C. P. Civil, aplicável *ex vi* do art. 2º, f) do CPT, a saber:

“Ofensa duma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova”.

Não estando em causa esta previsão legal, que aliás não vem sequer alegada, é evidente que o aresto recorrido não é passível de censura.

Assim, o julgamento, em sede de matéria de facto, não é susceptível de ser sindicado por este Supremo Tribunal.

Que é um tribunal de revista.

Improcede assim este segmento do recurso.

3.2. E que dizer da alegada falta de fundamentação do acto impugnado?

A referida e alegada falta de fundamentação tem aqui uma dupla vertente, a saber: erro sobre os pressupostos de facto (por se fundamentar em factos que não são exactos) e falta ou vício de fundamentação.

A primeira vertente está intimamente relacionada com aquela primeira questão, e acompanhará inexoravelmente o sucesso daquela.

Ora, se os factos, na perspectiva do Tribunal são exactos e conduzem a dado resultado (diferentemente do que alega a recorrente) e se este Tribunal não os pode sindicá-los, por tal lhe estar vedado, então não se pode falar em erro sobre os pressupostos de facto. São aqueles os factos que o Tribunal fixou e é com base neles que a decisão busca o seu fundamento.

Não há pois censura possível a fazer no tocante a este ponto.

Questão diversa é a segunda (falta ou vício de fundamentação).

Lendo as alegações da recorrente, percebe-se qual o vício, em concreto, que o recorrente lhe assaca (“notificação desacompanhada da respectiva fundamentação”).

Pois bem.

Que os actos administrativos tenham que ser fundamentados resulta quer da lei constitucional, quer da lei ordinária.

Vejam-se em consonância os art.ºs. 268º da CRP e 1º do Dec.-Lei n.º 256-A/77.

Dispõe o n.º 3 daquele artigo do texto constitucional (texto da LC n.º 1 /89 e n.º 2 do mesmo artigo na versão do texto da LC n.º 1/82):

“Os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos de cidadãos”.

Aliás é a partir do já referido Dec.-Lei n.º 256-A/77 que a fundamentação do acto administrativo assume forma e exigência legais.

Dispõe, com efeito o n.º 1 do art. 1.º do citado Dec.-Lei:

“Para além dos casos em que a lei especialmente o exija, devem ser fundamentados os actos administrativos que, total ou parcialmente:
a) neguem, extingam, restrinjam ou por qualquer modo afectem direitos ou imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;
b) afectem, de igual modo, e no uso de poderes discricionários, interesses legalmente protegidos. . .”

E estatui o n.º 2 do mesmo artigo:

“A fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anterior parecer, informação ou proposta, que neste caso constituirão parte integrante do respectivo acto”.

Pronunciando-se sobre a fundamentação do acto administrativo, em sede constitucional, escrevem Gomes Canotilho e Vital Moreira, na sua Constituição da República Portuguesa, Comentada e Anotada, 3ª Edição, 1993, a páginas 936:

“A fundamentação deve revestir certos requisitos para se poder considerar fundamentação constitucionalmente adequada. A este respeito, há três princípios essenciais: a) princípio da suficiência, devendo a fundamentação estender-se a todos os elementos em relação aos quais a Administração dispõe do poder discricionário de escolher (e o exerce), de forma a poder reconstituir-se o iter lógico e jurídico do procedimento que terminou com a decisão final (“motivação ou fundamentação de todo suficiente”); b) princípio de clareza, de modo que a fundamentação seja inteligível, sem ambiguidades nem obscuridades, tendo em conta a figura do destinatário normal ou razoável que, na situação concreta, tenha de compreender as razões decisivas e justificativas da decisão; c) princípio da congruência, de tal modo que se verifique existir uma relação de adequação e consonância entre os pressupostos normativos do acto (de facto e de direito) e os normativos do mesmo, devendo, por isso, considerar-se como equivalente à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por contradição, não esclarecem concretamente a motivação do acto”.

A fundamentação deve pois ser *congruente, clara e suficiente*, devendo consistir numa exposição sucinta e concreta que não deve sofrer de obscuridade, contradição ou insuficiência.

O recorrente, sustenta, como vimos, que os actos recorridos não estão fundamentados.

Mas será que a notificação do acto, omitindo a respectiva fundamentação, constitui desde logo vício de forma, susceptível de gerar a invalidade desse acto?

A resposta é negativa.

Dispõe com efeito o art. 31º, n. 1, da LPTA:

“Se a notificação. . . não contiver a fundamentação integral da decisão e as demais indicações a que se refere o artigo anterior, pode o interessado, dentro de um mês, requerer a notificação das que tenham sido omitidas ou a passagem de certidão que a contenha”.

E estatui o n.º 2 do art.º 30º do mesmo diploma:

“Os fundamentos da decisão devem constar na notificação. . .”

E daí não resultava qualquer prejuízo para o interessado.

Na verdade, dispõe o n.º 2 do referido art. 31º:

“Se o interessado usar da faculdade do número antecedente, o prazo para o recurso conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida”.

Disposições idênticas, expressamente em matéria tributária, constam hoje do Código de Processo Tributário, sendo que ao tempo era este o Diploma vigente.

Vejam-se a este propósito os art.ºs. 21º e 22º do citado Código, e nomeadamente o n.º 1 deste último artigo, que dispunha:

“Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a sua fundamentação legal, bem como outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento”.

E o n.º 2 do citado artigo, refere que o prazo para a impugnação ou reclamação, conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida.

Resulta do exposto que a recorrente, perante a hipótese da falta de fundamentação do acto tributário deveria isso sim pedir a respectiva fundamentação.

Demais que, como é jurisprudência reiterada deste Tribunal, a notificação do acto administrativo não constitui elemento ou requisito que contenda com a validade do acto, mas tão-só com a sua eficácia.

Como se escreveu no Acórdão deste STA de 27/9/95 (Rec. 16.112), “a alegada falta de notificação dos fundamentos ao acto tributário impugnado, porque afecta apenas a respectiva eficácia e não a validade, não é geradora de qualquer vício do acto, designadamente do vício de forma. . .”

Perante a omissão da fundamentação do acto tributário em causa, deveria a recorrente, como se disse, e se fosse caso disso, lançar mão do art. 22º, n.º 1 do CPT.

Quer isto dizer que a recorrente, pretendendo a fundamentação do acto tributário, suposto que o mesmo lhe não foi entregue, deve pedi-lo nos termos daquele normativo.

A notificação insuficiente (por não vir acompanhada da fundamentação legal) não conduz à ilegalidade do acto tributário.

Tal notificação insuficiente conduzia à ineficácia do acto mas não à sua ilegalidade. Como se disse.

Daí que não ocorra a pretendida ilegalidade.

3.3. E que dizer do “ónus da prova da falsidade dos actos”? Vejamos

Está em causa a interpretação do art. 121º do CPT.

Dispunha o n.º 1 do citado artigo:

“Sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado”.

Comentando este artigo, escrevem Alfredo de Sousa e José Paixão (1):

“ . . . afigura-se-nos irrecusável, por o mesmo exprimir um princípio estruturante não só do processo contencioso tributário como do processo *administrativo* tributário, que *afundada dúvida sobre a existência do facto tributário* deve implicar que a administração fiscal se abstenha, quer da respectiva quantificação, quer da subsequente liquidação do imposto.

(1) Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado, 4ª Edição, págs. 275 e ss.

“É a consagração do princípio de que a dívida reverte a favor do contribuinte, em substituição do princípio *in dubio pro fisco* que, na prática, era acatado no regime anterior à Reforma Fiscal (CIRS e CIRC).

O preceito em anotação, todavia, carece de aprofundado esforço interpretativo, a fim de se aferir do seu correcto alcance.

A *prova produzida* de que há-de resultar a *fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário* há-de ser, não só a prova aduzida pelas partes, como também e sobretudo a prova que ao juiz se impõe diligenciar.

Com efeito, os juízes dos tribunais tributários devem realizar ou ordenar todas as diligências que considerarem úteis ao *apuramento da verdade* (art. 40º, n.º 1).

A dúvida que implica a anulação do acto impugnado não pode considerar-se *fundada*, se assentar na ausência ou na inércia probatória das partes, sobretudo do impugnante.

Este não deve limitar-se a alegar factos que ponham em dúvida a *existência e quantificação do facto tributário*.

Cabe-lhe o ónus da prova de tais factos, sem embargo de o juiz, no âmbito do seu poder-dever inquisitório, diligenciar também comprová-los.

Só mediante a prova concludente de tais factos é que é possível concluir-se pelo fundamento daquela dúvida”.

É uma perspectiva jurídica que colhe o nosso acordo.

Descendo ao caso dos autos, vejamos o que diz o MP no seu douto parecer:

“... Ora, no caso dos autos e como resulta do probatório, tendo a AF conseguido provar que as facturas em causa não consubstanciavam qualquer transacção real competia à impugnante demonstrar a sua veracidade - o que ainda, segundo aquele probatório, não o conseguiu fazer”.

Escreveu-se no acórdão deste STA de 9/10/2002 (rec. 807/02-30):

“À Administração cumpria apenas, tendo em conta o princípio da legalidade administrativa, e em termos correspondentes ao disposto no art. 342º do CC, o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, seja, dos pressupostos legais da tal actuação”.

Tal asserção colhe o nosso inteiro apoio.

Pois bem.

A administração tributária cumpriu o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos legais da sua actuação, como bem refere o EPGA e resulta do probatório.

Cabia assim à recorrente, face a tal prova indiciária, demonstrar a realidade das transacções, o que não logrou fazer (vide acórdão citado, de 9/10/2002).

Como aliás se referiu expressamente no acórdão recorrido:

Transcrevendo:

“No caso dos autos, verifica-se que a recorrente não produziu a prova que lhe competia, pelo que não estamos perante a dúvida a que se refere o normativo citado (art. 121º do CPT), mas antes perante ausência de prova de factos que à recorrente cabia fazer por força da repartição do ónus da prova”.

Assim, em casos como este, a Administração apenas terá de fazer a prova do bem fundado das suas presunções de inexistência dos factos tributários, cabendo ao contribuinte a da sua existência (acórdão do STA citado).

Prova que, como resulta do exposto, o TCA não teve como verificada e que este Tribunal, como tribunal de revista, não syndica.

Assim, também este segmento do recurso não procede.

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

lisboa, 28 de Maio de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 28 de Maio de 2003.

Assunto:

Conceito de transmissão fiscal.

Doutrina que dimana da decisão:

O conceito de transmissão para efeitos de imposto sucessório é diferente do conceito civil de transmissão, bastando que exista “transferência real e efectiva dos bens”, sem ser necessária uma transmissão jurídica-civil. Basta mudança na posse dos bens - artº 3º e 90º do Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.

Recurso: 1968/02. Recorrente: Esteves e Cunha Lda; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exmº Conselheiro Dr. Almeida Lopes

1º Relatório

Com fundamento em falta de fundamentação do acto de liquidação e em falta de transmissão das fracções sobre que a liquidação incidiu, Esteves & Cunha, Lda, com sede no Edifício de S. Gião, Piso 1, Loja 7, Valença, deduziu impugnação judicial contra a liquidação de imposto sucessório feita pela Repartição de Finanças de Valença no processo de imposto sucessório nº 13 752.

Por sentença de fls. 88 e seguintes, o Tribunal Tributário de Viana do Castelo anulou a liquidação por ter entendido que não tinha havido uma transmissão das fracções, mas utilização das mesmas a título gratuito e por mera tolerância dos donos.

A Fazenda recorreu para o TCA, e este tribunal superior revogou a sentença e julgou a impugnação improcedente, por ter entendido que, para efeitos fiscais, tinha havido transmissão das fracções, ainda que civilmente não houvesse transmissão.

Agora quem não se conforma é a impugnante, a qual recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 156 e seguintes, nas quais concluiu que é mera detentora das fracções e que não houve transmissão, pelo que não pode haver tributação.

O Mº Pº não emitiu parecer.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vem dado como provado que a recorrente utiliza as fracções em causa no exercício da sua actividade comercial, a título gratuito e por os seus titulares inscritos lhe as haverem entregues para tal fim.

2º Fundamentos

O que se discute neste recurso é a questão de saber se houve ou não transmissão para efeitos fiscais.

Nos termos do artº 3º do Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, o imposto sobre as sucessões e doações incide sobre as transmissões a título gratuito de bens mobiliários ou imobiliários. De acordo com o § 1º, só se considera transmissão, para efeitos deste imposto, a transferência real e efectiva dos bens.

Sempre se entendeu que esta transmissão era a fiscalmente relevante, pelo que não tem de coincidir com a transmissão relevante civilmente. Assim, pode haver transmissão fiscal sem haver transmissão civil. Isto porque o que interessa para o direito fiscal é a transferência real e efectiva dos bens e não a transferência jurídica dos bens.

O próprio artº 90º do Código basta-se com a mudança nos possuidores dos bens, sendo desnecessária a mudança nos donos dos bens.

Nos termos do artº 11º, nº 2, da Lei Geral Tributária, sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito (v.g. transmissão), devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, *salvo se outro decorrer directamente da Lei*. E diz o nº 3: *Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários*.

Ora, resulta da lei fiscal que o conceito transmissão, utilizado no artº 3º do Código, se refere não à transmissão do direito civil, mas à transmissão fiscalmente relevante — transferência real e efectiva dos bens.

Depois, a substância económica dos factos tributários mostra, *in casu*, que a recorrente passou a utilizar as fracções para o exercício da sua actividade comercial e a título gratuito. É quanto basta para termos de concluir que existe uma capacidade contributiva que não pode deixar de ser tributada e que se operou uma transmissão para efeitos de imposto sobre as sucessões.

3º Decisão

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 28 de Maio de 2003. — *Almeida Lopes* (Relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 4 de Junho de 2003.

Assunto:

Infarmed - taxas sobre comercialização de produtos de saúde - Artº 72º da Lei 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000) - Natureza Jurídica - Impostos - Taxas - Incidência - Princípio da determinabilidade - Impostos sobre o volume de negócios - Artº 33º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho (6ª Directiva) - Reenvio prejudicial.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As "taxas sobre comercialização de produtos de saúde", previstas no artº 72º da Lei 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000) são verdadeiros impostos - que não taxas - pois que constituem prestações pecuniárias, sempre coactivas, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público com vista à realização de fins públicos, inexistindo o vínculo sinalagmático característico daquelas.*
- 2 — *Incidindo sobre o volume de vendas de cada produto e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de venda mensais, a referência, no nº 3 do mesmo normativo, ao "respectivo preço de venda ao consumidor final" surge apenas de modo subordinado, não constituindo mais do que mero limite à tributação.*
- 3 — *Pelo que não há ofensa ao disposto no artº 103º nº 2 da Constituição, já que tal incidência aparece ali suficientemente densificada e concretizada, nos respectivos termos - princípio da determinabilidade.*
- 4 — *Aquele inciso normativo não padece, pois, de inconstitucionalidade por ofensa ao mesmo preceito constitucional.*
- 5 — *As imposições em causa não são proibidas pelo artº 33º da 6ª Directiva - 77/388/CEE, do Conselho, de 17/05/77, na redacção da Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91 -, por não constituírem impostos sobre o volume de negócios, na acepção da mesma, já que não oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA.*
- 6 — *Não há lugar ao reenvio prejudicial a que se refere o artº 234º da Tratado de Roma, quando o TJCE tiver já apreciado a questão essencial debatida no processo, sobretudo se se trata de jurisprudência recente e (ou) constante.*

Recurso n.º 61/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Jonhson & Jonhson, Lda; Relator: Exmo. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, proferida em 08/Out/02, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por JONHSON & JONHSON, LDA, contra o acto de auto liquidação da taxa incidente sobre a comercialização, de produtos de saúde, relativa a Mai/2001, no montante de 2 547 689\$00, consequentemente o anulando.

Fundamentou-se a decisão em estar em causa um imposto, já que "não se vislumbra o carácter sinalagmático necessário à qualificação do tributo como taxa", dado o seu destino, não tendo "como contrapartida uma vantagem em especial para o pagador da mesma taxa ... (mas) antes uma finalidade geral, que tanto pode beneficiar a impugnante como qualquer outro cidadão", sendo que, no caso, "as normas regulamentares produzidas pelo Infarmed (circular 1/2000 e "declaração de vendas") são inovadoras relativamente à lei que visam regulamentar (artº 72º da Lei 3-B/2000, de 04ABR), ao não con-

siderarem, para efeitos de determinação da base de incidência, o preço de venda ao consumidor final, que, aliás, é indeterminável, como tal impossibilitando a liquidação do imposto.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1 - O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto corresponde, compositamente, à contrapartida de serviços efectivamente prestados a beneficiários perfeitamente individualizáveis e, bem assim, ao desenvolvimento de uma actuação tendente à remoção de um obstáculo legal real ao exercício de uma actividade particular;

2 - O tributo em questão apoia-se, assim, no “princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à comunidade” (J. CASALTA NABAIS) e não no exigente princípio da legalidade fiscal, que tem por base o princípio da capacidade contributiva.

3 - Ainda que de um imposto se tratasse, o que apenas por mera cautela se admite, os seus elementos essenciais resultariam com suficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei.

4 - A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente *secundum legem*;

5 - Ao criar por lei da Assembleia da República a presente taxa, o Estado português não violou, de forma alguma, qualquer das suas obrigações, enquanto Estado-membro da Comunidade Europeia, isto é, não criou qualquer disposição interna que contrariasse o disposto na legislação legitimamente emanada dos órgãos comunitários competentes.

Pelo que, Venerandos Juízes Conselheiros, concedendo provimento ao recurso, revogando a douta sentença recorrida e substituindo-a por outra que considere legal a liquidação da taxa em apreço, V. Exas. farão JUSTIÇA e cumprirão a Lei”.

E, contra-alegando, concluiu a impugnante:

“1. A denominada “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” não corresponde a uma contrapartida pela prestação de um serviço público aos respectivos sujeitos passivos, nem implica a remoção de um obstáculo jurídico à actividade dos particulares, devendo ser, como tal, em função do seu carácter unilateral, materialmente qualificada como um verdadeiro e próprio imposto.

2. Consequentemente, a referida “taxa” está sujeita às exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

3. O artigo 72º da Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a “taxa sobre comercialização de produtos de saúde”, é materialmente inconstitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

4. A Circular nº 1/2000 do Infarmed, bem como o modelo de “Declaração de Vendas” estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são, também eles, inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no artigo 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa.

5. O acto de autoliquidação da “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” praticado pela Johnson é também inconstitucional, uma vez que se funda numa base de incidência inconstitucionalmente criada pelo Infarmed.

6. A “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no artigo 33º da Directiva nº 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

Nestes termos, e nos mais de Direito aplicáveis, e sempre com o mui douto suprimento de V. Exas., deve a sentença recorrida ser confirmada e, conseqüentemente, o acto de autoliquidação da denominada “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” ser anulado, em virtude de o mesmo ser inválido, porque indirectamente inconstitucional e ilegal”.

O Ex.º Magistrado do MP emitiu parecer no sentido de que, tendo em conta as regras do artº 234º do tratado CEE (ex-art. 177), e em reenvio prejudicial, “se pergunte ao TJCE se o artº 33º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/77 (na redacção da Directiva 91/680/CEE, do Conselho, de 16/12/91) proíbe ou se opõe à criação de uma taxa (ou imposto) como os dos autos, na medida em que esta possa constituir encargo com características de “imposto sobre o volume de negócios”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

A) - A impugnante vem impugnar o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, instituída pelo artigo 72º da Lei 3-B/2000, de 4 de Abril, mantido pelo art. 58º da Lei 30-C/2000, de 29/12, relativa ao mês de Maio de 2001, na importância de 2.547.689\$00, conforme douta petição de fls. 6 a 15;

B) - A impugnante depositou na C.G.D. na conta com o NIB nº 0035 0082 0000605483081, a favor do INSTITUTO NACIONAL DA FARMÁCIA E DO MEDICAMENTO, com data valor de 29.06.01, a importância de 2.547.689\$00 relativa à cobrança da taxa correspondente ao volume de vendas de Dispositivos Médicos Não Activos, no valor total de 636.922.253\$00, realizados no mês de Maio/2001, conforme documento de fls. 18 a 20, que se dá por reproduzido;

C) - No dia 20 de Fevereiro de 2001 o INFARMED remeteu à impugnante a carta de fls. 22, notificação única, a que juntou os documentos de fls. 23 a 25, todos relativos à cobrança e depósito da taxa sobre comercialização de produtos de saúde, no que respeita ao ano de 2001, no âmbito do processo de cobrança da taxa prevista no artigo 72º da Lei nº 3-B/2000, de 04/04, e art. 58º da Lei 30-C/2000, de 29/12, dando-se os mesmos documentos por totalmente reproduzidos;

D) - Com data de 10 de Maio de 2000, o INFARMED emitiu a **CIRCULAR Nº 1/2000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde**, conforme documento de fls. 33, com o seguinte teor:

Assunto: Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde

Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.ª, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epígrafado:

1. A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado

nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utilizador final.

2. A taxa é, pois, devida uma única vez, no circuito de comercialização do mesmo produto.

3. A taxa incide sobre vendas efectuadas a partir de 1 de Janeiro de 2000.

4. Os produtos abrangidos pela taxa encontram-se previstos nos seguintes diplomas:

Cosméticos e produtos de higiene corporal: Dec-Lei n.º 296/98, artigo 2.º, de 25/09;

- Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei n.º 273/95, de 23/10;

- Dispositivos Médicos para Diagnóstico in vitro: Dec-Lei n.º 306/97, artigo 2.º, de 11/11;

- Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei n.º 94/95, artigo 4.º, de 9/05.

5. A taxa não incide sobre produtos exportados.

Na expectativa de lhe serem úteis os esclarecimentos patentes nesta Circular personalizada continuamos disponíveis para lhe fornecer outros eventuais esclarecimentos através dos seguintes contactos: telefone 217987100, do fax 217987316 ou do endereço de e-mail: infarmed.público@infarmed.pt.

Com os melhores cumprimentos

Lisboa, 2000/05/10.º.

Vejamos, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a "como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semipúblicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização" - cfr. RLJ 117 - 294.

E o parecer da P.G.Rep. de 15/Dez/91 in D.Rep., II de 04-06-93, reproduzindo o parecer n.º 64/80, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in Ac.ºDout.º 257-579, sustentam ser a taxa "o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semipúblicos, tendo a sua contrapartida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento".

Para Alberto Xavier, Manual de Direito Fiscal, pág. 42/43, as taxas individualizam-se "no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares".

Para Sousa Franco, Finanças Públicas e Direito Financeiro, págs. 491 e segts., "a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contraprestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público".

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização indi-

vidualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semipúblicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

Essencialmente, a taxa distingue-se do imposto pela bilateralidade ou unilateralidade do tributo, respectivamente: aquela, ao contrário deste, supõe a existência de corresponsividade entre duas prestações; a primeira a pagar pelo utente do serviço e a deste a prestar pelo Estado ou outra entidade pública.

Esta relação tem, por um lado, carácter substancial ou material, que não meramente formal mas não vai tão longe quanto os contratos sinalagmáticos: não há uma equivalência económica rigorosa entre o valor do serviço e o montante da quantia a pagar, podendo até esta ser bastante superior ao custo daquele; salva sempre a "desproporção intolerável".

Ora, nos termos do preâmbulo do Dec-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do Infarmed, a criação do instituto procurou responder às necessidades "de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público" bem como "reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública".

Pelo que o seu art.º 6.º lhe atribuiu, como refere a impugnante, "a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades - seu n.º 3:

al a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde.

al c) garantir a qualidade dos produtos de saúde.

al e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

al f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o n.º 1 do art.º 72.º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma "ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacto social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo Infarmed".

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais - art.º 64.º -, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, "a comunidade" - beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da corresponsividade actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalgmática, a correspectividade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo Infarmed.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson - cfr. artº 44º 2 da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso - cfr. Casalta Nabais, O dever fundamental de pagar impostos, pág. 260.

”No concernente às taxas devidas por licenças ... apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral” - pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnant exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo idêntica e por todos, os Acs. TC de 16Fev00 in Acórdão do Tribunal Constitucional, vol 46º, págs. 21 e segts. e do STA, de 24/11/99 Rec. 18.911, 28/04/99 Rec. 18.911, 28/4/99 Rec. 21.843 e 24/3/99 Rec. 21.649.

Está, assim, sujeita ao disposto no artº 103º nº 2 da Constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação - cfr. Casalta Nabais, Direito Fiscal, 2ª edição, pág. 142.

Ora, o nº 3 do referido art 72º dispõe que ”a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final ... e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto”.

Assim, a incidência real concretiza-se ”no volume de vendas” de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, ”vendas mensais”.

Certo que deve ter ”por referência, ”o preço de venda ao consumidor final” mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero ”valor de referência limite”.

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso ”declaração de vendas” surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Ins-

tituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: artº 33º da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91. Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um Estado-membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

“Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um Estado-membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados-membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira”.

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados-Membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, ”sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior”.

Cfr., por todos, os Acd's. de 17/Set/97, Procº C-28/96 - Fricarnes, SA e Proc. C. 347/95 - UCAL; de 26/6/97, Careda, S.A. in Colectânea de Jurisprudência, I, pág. 3734 e de 13/03/97 - Solisnor, SA in cit., I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados-Membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios - cf. o Ac. 13/07/89, Procs. 93 e 94/88 in Colecção pág. 2671 - WisselinK - e de 8/7/86 Proc. 73/85 in Colecção pág. 2219 Kerrutt - e de 27/11/95 Procº 295/94 in Colecção págs. 3759 Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito artº 33º.

Refira-se finalmente que, como aliás já resulta do exposto, não se mostra necessária a consulta ao TJCE, em termos do reenvio prejudicial a que se refere o artº 234º do Tratado, propugnada pelo MP.

Na verdade, a jurisprudência proferida por aquele tribunal, em termos do predito reenvio, visto que se destina a definir o sentido

dos respectivos normativos, tem carácter interpretativo, em abstracto, dispensando-se, assim, o reenvio, sempre que a questão de interpretação suscitada nos tribunais nacionais tenha sido já objecto de apreciação e julgamento pelo tribunal internacional, já que se não justifica que, a propósito de cada caso concreto, o tribunal seja consultado para interpretar disposição legal ou princípio de direito comunitário que não pode deixar de ter o alcance que o TJCE já antes lhe tenha atribuído, sobretudo se a decisão for recente, justamente porque aquele carácter abstracto implica a respectiva generalidade.

Cfr. Mota Campos, *Direito Comunitário*, vol II, pág. 436.

Assim, quando a questão suscitada é materialmente idêntica a outra já decidida por aquele tribunal, a título prejudicial, num caso análogo, ou se trate de jurisprudência constante, o tribunal nacional, atenta a autoridade do ali decidido, fica dispensado da consulta, seja, de repor a questão de interpretação perante o mesmo tribunal, como é o caso.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, tanto na instância como neste STA, ficando-se aqui a procuradoria em 60%.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 4 de Junho de 2003.

Assunto:

Oposição. Prazo de prescrição de dívidas ao FSE. Nulidade da citação em execução.

Doutrina que dimana da decisão:

À prescrição das dívidas ao FSE é aplicável o prazo de 20 anos a que se refere o artº 309º do C. Civil.

Não se enquadra no fundamento de oposição à execução previsto na alínea i) do nº 1 do artº 204º do CPPT, bem como não se enquadrava nas correspondentes alíneas dos artºs 176º do CPCI e 286º do CPT, a nulidade da citação do processo de execução fiscal que deve ser arguida no próprio processo de execução.

Recurso n.º 153/03. Recorrente: ESPROCIL — Estudos e Projectos, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Cons.º. Dr. António Pimpão.

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

1. ESPROCIL — Estudos e Projectos, Lda, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro, julgou impro-

cedente a oposição à execução fiscal e ordenou o prosseguimento desta.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

I. A recorrente deduziu oposição à execução alegando a prescrição da dívida exequenda e a nulidade absoluta do acto de citação.

II. No que respeita ao primeiro dos vícios alegados - prescrição da dívida exequenda - a sentença recorrida entendeu que a dívida exequenda não se encontrava prescrita porque o prazo de prescrição seria o previsto no artigo 309º do Código Civil e ainda não havia decorrido.

III. Entende a recorrente não ser de aplicar o prazo geral de prescrição previsto no Código Civil mas sim o prazo previsto no Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho, pois as quantias recebidas do DAFSE são "dinheiros públicos" (de fonte nacional e comunitária).

IV. E como tal a sua reposição deve obedecer, na falta de regulamentação específica, às regras constantes do Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho, nomeadamente no que respeita à contagem do respectivo prazo de prescrição.

V. Nem se diga que este diploma legal, no que ao prazo de prescrição respeita, apenas se aplica às chamadas "dívidas correntes" e que as dívidas ao DAFSE são "dívidas de capital".

VI. Já que, não só tal distinção não se encontra vertida na lei, como resulta absolutamente claro, da leitura do nº 1 do artigo 36º Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho, que este diploma legal se aplica a todas as situações em que haja lugar à reposição de dinheiros públicos.

VII. Quer dizer que o prazo de prescrição para a reposição de dinheiros públicos recebidos através do DAFSE é de 5 anos e, no caso concreto da ora recorrente, tal prazo já havia decorrido no momento da instauração da execução.

VIII. Quanto ao segundo dos vícios alegados - nulidade absoluta do acto de citação - a dita sentença recorrida entendeu que o mesmo não pode ser alegado em sede de oposição à execução.

IX. Ora a nulidade absoluta do acto de citação, nos termos invocados pela recorrente, é fundamento de oposição à execução porquanto se enquadra na previsão da alínea i) do nº 1 do artigo 204º do CPPT.

X. Não podendo por isso o tribunal recorrido ter deixado de tomar conhecimento do vício arguido pela recorrente.

O ERFPP entende que o recurso não merece provimento pois que à prescrição da quantia em execução é aplicável o prazo de 20 anos estabelecido pelo artº 309º do C.Civil e a nulidade da citação não é fundamento de oposição.

O EMMP entende que as conclusões das alegações apresentadas a convite do Tribunal são praticamente iguais às alegações apenas diferindo na arrumação e por outro lado não há síntese sendo as 10 conclusões somas aritméticas dos 23 artigos das alegações devendo funcionar a cominação anunciada no despacho de fls. 128, decidindo-se não se conhecer do recurso.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 - Corre termos no serviço local de finanças de Faro a execução fiscal nº 1058 - 01/161032.5 instaurada contra a oponente;

2 - Serve-lhe de título executivo a certidão de fls. 20;

3 - A oponente sucedeu, nas suas obrigações, à sociedade Quavi — Revestimentos de Cortiça, Lda;

4 - A referida Quavi recebeu do Estado Português, através do Orçamento da Segurança Social, entre, 1986 e 1988, o montante de

10.763.533\$00 relativo à acção de formação profissional desenvolvida no âmbito do dossier do Fundo Social Europeu nº 860012 P1 que não lhe era devido.

5 - A oponente foi citada para a execução em 27/09/01;

3.1. A sentença recorrida julgou improcedente a oposição pois que o invocado fundamento de nulidade de citação não é fundamento de oposição à execução o qual deveria ter sido invocado em sede própria, ou seja, na própria execução e ainda porque à prescrição da dívida, porque se trata de uma dívida de capital ao Estado Português não lhe é aplicável o regime de prescrição previsto no artº 40º nº 1 do Dec. Lei nº 155/92, de 28/07, diploma legal que apenas veio estabelecer o regime de administração financeira do Estado em matéria de dívida de gestão corrente (ou de administração) sendo o crédito do Estado em causa de capital concedido à antecessora da oponente, no quadro da candidatura apresentada pela mesma junto do DAFSE sendo-lhe, por isso, aplicável o prazo de prescrição ordinário de 20 anos previsto no artº 309º do C. Civil o qual ainda não decorreu.

3.2. Pelo despacho de fls. 128 e uma vez que as alegações da corrente de fls. 117 não apresentavam conclusões ordenou-se a sua notificação para as apresentar sob pena de não se conhecer do recurso nos termos do artº 690º 4 do CPCivil.

E aquelas alegações desenvolviam-se ao longo de quatro páginas e vinte e três números.

As conclusões de fls. 129 a 131 foram apresentadas em três páginas e com onze números onde se questiona novamente a prescrição da dívida exequenda e a nulidade da citação como fundamento de oposição.

Poderia e deveria a recorrente efectuar uma melhor síntese das alegações nas referidas conclusões como sustenta o EMMP.

Contudo apesar de não haver levado esse esforço ao desejável sempre se pode concluir que algum esforço de síntese fez o que é demonstrado pelo menor número de páginas e artigos e conclusões.

Entende-se, por isso, inexistir motivo para não tomar conhecimento do recurso.

3.3. Continua a recorrente a defender a prescrição da dívida exequenda por já haver decorrido prazo superior a cinco anos pois que não é aplicável ao caso dos autos o prazo geral de prescrição previsto no Código Civil mas sim o prazo previsto no Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho pois as quantias recebidas do DAFSE são "dinheiros públicos" (de fonte nacional e comunitária).

A sentença recorrida entendeu que à situação dos autos é aplicável o prazo de 20 anos a que se refere o artº 309º do C. Civil. E entende-se que bem.

Com efeito entre 1986 e 1988, data em que a recorrente recebeu a quantia em questão e a data em que foi citada para a execução, em 27/09/01, ainda não havia decorrido o indicado prazo de 20 anos.

A dívida em apreciação respeitava a um financiamento recebido pela oponente no âmbito do Fundo Social Europeu destinado e condicionado à realização de acções de formação.

Por isso não lhe era aplicável o prazo de prescrição de 5 anos a contar do seu recebimento indevido mas o prazo geral ordinário da prescrição previsto no artº 309º do Código Civil que é de 20 anos e que ainda não havia ocorrido.

E conforme se escreveu no acórdão deste STA de 6-11-2002, Rec. 727-02, se o Departamento para os Assuntos do Fundo Social Europeu

é um organismo da Administração Central dependente do Ministério do Emprego e da Segurança Social, que no plano nacional, é o interlocutor nacional, face às instâncias comunitárias, das entidades gestoras das intervenções operacionais na parte correspondente ao apoio do Fundo Social Europeu (FSE) bem como dos promotores públicos e privados de acções apoiadas por este Fundo (cfr. artº 1º nº 1 do DL nº 37/91, de 18 de Janeiro), tal circunstância em nada altera a natureza da quantia exequenda, designadamente em termos de viabilizar a reclamada aplicação do referido diploma legal.

É que a quantia em execução fiscal contra a qual foi deduzida a presente oposição, como se escreveu no referido acórdão, a mais não corresponde do que ao saldo credor a final apurado por decisão da Comissão relativamente às acções de formação antes participadas com verbas daquele FSE e do OSS, saldo credor que substancia, integrando, crédito do DAFSE resultante da não aplicação ou aplicação indevida dos subsídios concedidos pelo FSE e pelo Estado Português (OSS), saldo que, nos termos do invocado e aplicável DL nº 158/90, de 17 de Maio, que introduziu no sistema legal português um conjunto de normas conducentes à reposição, por via contenciosa através da justiça fiscal, das verbas concedidas no âmbito do Fundo Social Europeu, na redacção que lhe deu o DL nº 246/91, de 6 de Julho, que também operou a simplificação do processo executivo naquele previsto, por forma a não entrar o processo de cobrança que se quis adoptar.

Não ocorreu, por isso, como na sentença recorrida se decidiu a prescrição.

3.4. Continua a recorrente a defender a nulidade absoluta do acto de citação na execução por haver sido realizada pela Administração Fiscal "na ausência de despacho judicial para o efeito" (cfr. fls. 9 — artº 52º).

Acrescenta que contrariamente ao sustentado na sentença recorrida a nulidade absoluta do acto de citação, nos termos invocados pela recorrente, é fundamento de oposição à execução nos termos da alínea i) do nº 1 do artigo 204º do CPPT.

A sentença recorrida entendeu que esta invocada nulidade de citação não é fundamento de oposição à execução a qual deveria ter sido suscitada em sede própria, ou seja, na própria execução.

Estabelece a indicada alínea i) do nº 1 do artigo 204º do CPPT que a oposição pode ter por fundamento "quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que houver extraído o título".

Vem entendendo este STA que não se enquadra nesta alínea i) do nº 1 do artº 204º do CPPT, bem como não se enquadrava nas correspondentes alíneas dos artºs 176º do CPCI e 286º do CPT, as nulidades do processo de execução fiscal que devem ser arguidas no próprio processo de execução.

Este entendimento do STA a propósito da invocada nulidade de falta de citação pode consultar-se, entre outros, nos acórdãos de 19-2-92, Rec. 13.667, de 12-10-94, Rec. 18.008 e de 29-11-95, Rec. 19670.

Com efeito a oposição à execução fiscal visa a extinção total ou parcial da execução fiscal e, em certos casos, a suspensão da execução o que implica que a nulidade de citação não levaria a tal efeito pois

que apenas conduziria à efectivação da citação omitida ou irregularmente efectuada.

E a existência deste e aquele outro fundamento de oposição impede que se convole a presente oposição em requerimento de arguição de nulidade a juntar ao processo de execução fiscal.

Com efeito a eventual convalidação pressupõe, conforme escreve Jorge de Sousa, CPPT Anotado, 3ª edição, p. 831, que todo o processo passe a seguir a tramitação adequada e, nestas situações, tal não pode determinar-se por o processo de oposição ser o adequado à apreciação dos fundamentos invocados para que o processo de oposição é adequado”.

E nesta parte igualmente merece confirmação a sentença recorrida.

4. Nos termos expostos nega-se provimento ao presente recurso e confirma-se a sentença recorrida.

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

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 4 de Junho de 2003.

Assunto:

Impugnação. Fundamentos.

Doutrina que dimana da decisão:

A falta de culpa pela insuficiência do património é fundamento de oposição e não de impugnação judicial.

Recurso n.º 162/03. Recorrente: Joaquim Reis de Freitas. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex^{mo} Cons^o Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento em falta de culpa pela insuficiência do património da executada originária, JOAQUIM REIS DE FREITAS, residente na Rua Nossa Senhora do Amparo, s/n, Transleça, Alfena, Ermesinde, deduziu impugnação judicial contra o despacho de reversão praticado pelo Serviço de Finanças de Valongo 2 no processo n.º 3565.91/160095.8, pedindo a anulação desse despacho de reversão.

Por sentença de fls. 14 a 16, o Tribunal Tributário do Porto julgou a impugnação improcedente pelo facto de o impugnante não ter impugnado o acto tributário e ter alegado um fundamento de oposição à execução fiscal, sem que se possa convolar a impugnação em oposição, por já ter decorrido o respectivo prazo legal.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu o impugnante para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 22 a 23, nas quais concluiu que, como revertido, tem o direito de impugnar a liquidação, que os fundamentos de impugnação não são taxativos, bastando alegar qualquer ilegalidade, e que a falta de responsabilidade do impugnante é um desses fundamentos.

Não houve contra-alegações.

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

Corridos os vistos cumpre decidir.

Como resulta da petição inicial de impugnação judicial, o recorrente alegou factos tendentes a demonstrar que não teve culpa pela insuficiência do património da originária executada.

Esta causa de pedir tem como corolário lógico o pedido de extinção da execução quanto ao revertido, pois é um dos fundamentos da oposição à execução fiscal, nos termos do art.º 204º, n.º 1, al. b), do CPPT.

Porém, no pedido feito na impugnação o recorrente, em vez de pedir a extinção da execução, pediu a anulação do despacho do reversão.

Ora, num processo de impugnação judicial somente se pode pedir a anulação ou declaração de nulidade do acto tributário impugnado, mas nunca a anulação de um despacho de reversão, cuja forma de impugnação nunca pode ser a utilizada pelo recorrente.

O que aconteceu foi que o prazo legal para deduzir oposição já se tinha escoado, razão pela qual o recorrente lançou mão da impugnação judicial, que tem um prazo mais dilatado.

Como muito bem disse o M^o Juiz a quo, pelo facto de já ter passado o prazo para a oposição não se pode, agora, convolar a impugnação para oposição.

Entende o recorrente que tem o direito de impugnar a liquidação.

Porém, se voltar a ler a impugnação judicial logo pode reparar que não foi a liquidação que ele impugnou, mas o despacho de reversão, que é algo completamente diferente.

Diz o recorrente que os fundamentos de impugnação não são exhaustivos.

Porém, ele não alegou um fundamento de impugnação, mas um fundamento de oposição.

Entende o recorrente que a falta de responsabilidade do gerente é uma das ilegalidades que podem fundamentar a impugnação.

Porém, a causa de pedir na impugnação judicial foi a falta de responsabilidade do gerente é uma das ilegalidades que podem fundamentar a impugnação.

Porém, a causa de pedir na impugnação judicial foi a falta de responsabilidade derivadas da falta de culpa, e esse é um fundamento da oposição e não da impugnação.

Assim, bem andou o M^o Juiz a quo ao julgar improcedente a impugnação.

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

Custas pelo recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 4 de Junho de 2003.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem factos que a sentença em apreciação não fixou pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Recurso n.º 278/03. Recorrente: ARNEG Portuguesa Fáb. Equip. Frig. Ind. Com., Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. ARNEG PORTUGUESA FÁB. EQUIP. FRIG. IND. COMERCIAIS, LDA, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, 4.º Juízo, 2.ª Secção, julgou parcialmente improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação de IRC e, por isso, manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando, além do mais, nas conclusões 18, 19, 22, 24, 25, 29 e 31 o seguinte quadro conclusivo:

...
18. As comissões postas à disposição do Sr. Henry Krenter, substanciam pagamentos dos serviços por aquele prestados ao abrigo de um contrato de agência e representação que se encontra junto nos presentes autos e achavam-se à data da inspecção, apoiados em notas internas de lançamento e fotocópias de cheques sobre o estrangeiro.

19. Após a Inspecção e a pedido da Recorrente foram emitidas por Henry Krenter facturas e recibos referentes aos referidos pagamentos pelos serviços prestados no ano de 1996, documentos presentes à Administração fiscal e junto aos presentes autos a fls. 316 e 317 dos autos.

...
22. Para além das facturas que são documentos particulares e que foram passadas, embora posteriormente, outros existiam à data dos factos, na contabilidade da Recorrente que são o suporte dos movimentos e dos custos imputados, pelo que devem ser considerados idóneos para prova do referido custo, isto é, da materialidade da operação em causa.

...
24. Os documentos existentes na contabilidade da Recorrente provam a materialidade das operações em causa, são documentos particulares e idóneos, pelo que deu aquela cumprimento ao preceituado no art.º 98º, n.º 3, al. a), do CIRC.

25. Fica, assim, demonstrado e provado que o valor das comissões pagas foi indispensável para a realização das vendas e consequentemente dos proveitos contabilizados.

...
29. Encontram-se devidamente suportadas com documentos emitidos em forma legal em nome e na posse da Recorrente, o que lhe confere presunção de autenticidade.

...
31. Como demonstram os factos, a remuneração de Esc. 70.000.000\$00 foi posta à disposição do trabalhador no ano 1996,

por reclamação do próprio, pelo que não existiu a alegada violação do princípio da especialização (art.º 18º do CIRC).

O EMMP pronuncia-se pela incompetência deste STA em razão da hierarquia por nas conclusões transcritas questionar a recorrente matéria de facto.

Ouvida a recorrente defende que o recurso apenas questiona matéria de direito.

2. A sentença recorrida deu como assente a seguinte matéria factual:

A) - A impugnante foi objecto de inspecção aos exercícios de 1995 a 1997, em sede de IRC conforme Auto de Notícia e anexos de fls. 115 a 121 122 a 202-v, que se dão por integralmente reproduzidos;

B) - Neste autos está apenas em causa a liquidação adicional de IRC do exercício de 1996, no montante de 56.031.591\$00, a que acresceram 11.430.368\$00 de Juros provenientes da inspecção, no montante de 144.182.913\$00, sendo 72.372.976\$00 referente a comissões, 1.809.937\$00 relativa a ofertas e 70.000.000\$00 a despesas com pessoal, conforme petição inicial de fls. 2 a 33, Mapa de Apuramento Mod. DC de fls. 46 a 47-v e liquidação de fls. 44, que se dão por reproduzidas;

C - No Mapa de Apuramento lê-se que: «(...) As comissões não podem ser aceites como custo atendendo aos art. 17, n.º 3, art. 23º e art. 98, n.º 3 al. a) do CIRC.

Os artigos para oferta não são aceites como custo pela sua natureza e valor e também por não constar a identificação dos destinatários/beneficiários, por se tratar de custos não indispensáveis à manutenção da fonte produtora nos termos do art. 23º do CIRC.

As despesas com pessoal respeitam a gratificação ilegal atribuída ao director geral Sr. José Teixeira Amado, atendendo ao art. 23º do CIRC. Para esta remuneração também não foi respeitado o princípio da especialização dos exercícios consagrado no art. 18º do CIRC - Vide informação em Anexo.» - ver fls. 47-v;

D) - Nos termos do referido Auto de notícia, a impugnante relevou na sua escrita comissões a não residentes pessoas singulares - C 622283 - que tem como suporte notas internas de lançamento e fotocópias de cheques s/ o estrangeiro, pagas a Henry Krenter, residente em Norango, Suíça. Pelos motivos atrás expostos no ponto 1.1. deste auto o valor de 72.372.976\$00 relativo a comissões não pode ser aceite como custo fiscal, atendendo ao estipulado no n.º 3 Art. 17º, Art. 23º e al. a) n.º 3 Art. 98º todos do CIRC" - fls. 118 a 119 - e cuja importância teria sido paga de acordo com o contrato de agência e representação celebrado no longínquo ano de 1982. Efectivamente, nos termos do n.º 5 daquele contrato o Sr. H. Kremer obrigava-se a comprar toda a produção da "Arneg Portuguesa", com excepção da que o Sr. António Marques Fernandes, entretanto falecido, comprasse. A citada firma receberia directamente do Sr. Krenter os valores correspondentes às vendas. Na realidade, isto não se verifica, recebendo o Sr. Krenter apenas uma comissão de 10% sobre as vendas com excepção de Portugal, Regiões Autónomas e Países de Língua Portuguesa em África. Foram efectuadas as correspondentes retenções na fonte à taxa de 15% e entregues as respectivas relações de rendimentos pagos a não residentes - Mod. 130 - fls. 116 a 117;

E) - O Sr. Krenter não emitia, então, quaisquer facturas e recibos, e os referentes ao exercício de 1996 só os emitiu quando a impugnante lhos pediu, depois da inspecção tributária aqui em causa, conforme Auto de notícia e depoimentos do mesmo e de Edmundo das Neves Sebastião, Director Financeiro da executada, Graciete Jesus Ferreira

Aguilar, secretária, e Francisco José Martins Correia, comissionista da impugnante, primeiro em nome individual e desde 1993 na qualidade de gerente da sociedade F. Correia - ver fls. 312 a 315 e 318 a 319-v;

F) - Ao longo destes anos, H. Krenter tem vendido frigoríficos fabricados e comercializados pela impugnante para, por exemplo, Inglaterra, Irlanda, Holanda, França, Alemanha, Estados Unidos, Argentina, uma vez para a Polónia e, ainda que pouco, também para Itália e para Espanha, sendo que para a Alemanha e Holanda Krenter tem um subagente a quem ele próprio paga as comissões, conforme depoimentos atrás referidos;

G) - Todos os clientes que a impugnante tem nos países referidos na alínea anterior foram trazidos por H. Krenter, que continua a angariar novos clientes, conforme depoimento de Edmundo Sebastião;

H) - Os pagamentos a H. Krenter são feitos na moeda utilizada na exportação e as comissões, 10%, são pagas uma vez por ano e depois de as respectivas facturas estarem pagas, conforme mesmos depoimentos;

I) - É H. Krenter quem faz a promoção dos produtos da impugnante junto dos clientes, promoção essa constantemente necessária devido inclusivamente à alteração do desenho que os produtos vão sofrendo ao longo dos anos, para além da alteração das próprias características técnicas, bem como em virtude da introdução de novos produtos, sendo também H. Krenter que recebe as eventuais reclamações dos clientes e as transmite à impugnante, conforme mesmos depoimentos;

J) - H. Krenter visita, regra geral, pelo menos duas vezes por ano os clientes mais importantes, aproveitando estas visitas para dizer o que vai bem e o que vai mal, sendo as encomendas transmitidas directamente a H. Krenter pessoalmente ou por outra via, bem como directamente à impugnante mas, neste caso, é dado conhecimento a H. Krenter, conforme mesmos depoimentos;

L) - O ocasional acompanhamento de H. Krenter pelo Director-Geral da impugnante por vezes é necessário para desbloquear determinados negócios, para os quais são pedidos descontos de quantidade e que por vezes acabam por desbloquear e outros são substituídos por alargamento de prazos de pagamento, conforme depoimento de Edmundo Sebastião;

M) - No Auto de Notícia, e em relação ao exercício de 1996, a fls. 119, lê-se: «Tal como no exercício anterior foram registados na conta 62218 Artigos para Oferta, facturas relativas a peças em prata e móveis que pela sua natureza e valor não são aceites como custos fiscais nos termos do Art. 23º do CIRC, cifrando-se em Esc. 1.809.937\$00 (...) conforme documentos: 96.12.20.078 e 96.12.20.066, respectivamente, de esc. 840.000\$00 e Esc. 969.937\$00 que se junta fotocópia em Anexo VII. Os fundamentos para a sua correcção foram expostos no ponto 1.2. deste auto», sendo que da respectiva fundamentação consta que «Por um lado, não consta identificação dos destinatários/beneficiários nem a indicação do título a que as mesmas foram efectuadas. Assim, por se tratar de custos não indispensáveis à manutenção da fonte produtora, não podem ser aceites fiscalmente (...)» - fls. 119 e 117;

N) - A impugnante não identificou, mesmo em sede de prova testemunhal, as pessoas a quem foram feitas as ofertas acima referidas, declarando Edmundo Sebastião apenas que as mesmas eram feitas a quadros e gerentes de clientes estrangeiros e portugueses - ver fls. 314-v;

O) - **Despesas com pessoal:** No ponto 1.3. do Auto de Notícia, lê-se «Aos aumentos anormais dos custos com o pessoal em 1995 e 1996 resultaram do pagamento de uma remuneração variável atribuída ao director geral Sr. José Teixeira Amado. Refira-se que este senhor acumulou as funções de gerente e director geral até 31.12.96. A atribuição desta remuneração foi deliberada em Assembleia geral de sócios realizada em 30.04.88, conforme Acta n.º 23 que faz parte do Anexo IV. Nos termos da acta, esta remuneração é calculada com base em 5% sobre a soma do valor dos resultados do exercício antes de impostos e do valor das despesas financeiras da empresa no decurso de cada exercício. (...) Não obstante ter sido efectuada a retenção e entrega do IRS relativo a estas remunerações, o pagamento das referidas gratificações é ilegal atendendo ao disposto no n.º 3 do Art. 255º do Código das Sociedades, face à não distribuição de lucros aos sócios, pelo que não podem ser aceites com o custo nos termos do Art. 23º do CIRC, por se tratar de custos que não são indispensáveis à manutenção da fonte produtora, acrescendo, assim, ao Lucro Tributável (...). Acresce que, da evidência dos cálculos apresentados pelo contribuinte em Anexo ao termo de Declarações (Anexo II) relativamente a esta remuneração, verificou-se que não foi respeitado o princípio de especialização dos exercícios consagrado no Art. 18º do CIRC. Este enquadramento levou a que o próprio contribuinte considerasse tal verba não aceite como custo no exercício de 1997, efectuando a correcção no Quadro de Apuramento do Lucro Tributável. Convém referir que o diferimento deste custo serviu de atenuador fiscal, pois até 1994 (inclusive) a sociedade beneficiava de redução de 50% de IRC, pelo que optou por sobrecarregar de custos os anos subsequentes, tributados à taxa normal. - fls. 117 e 118;

P) - No mesmo Auto de Notícia e em relação ao exercício de 1996, ainda se lê: «Neste exercício foram contabilizados Esc. 70.000.000\$00 (...) de gratificações na conta 64281 através do doc. 96.12.90.12 por contrapartida da conta 27329 remunerações a liquidar, pois as mesmas só foram pagas em Agosto de 1997, tendo sido retido e entregue nos cofres do Estado o respectivo IRS. Os fundamentos para a não aceitação foram expostos no exercício anterior no ponto 1.3. deste auto. Junta-se fotocópia de documentos comprovativos em Anexo VIII» - fls. 119;

Q) - Quanto às «Despesas com pessoal» Edmundo Sebastião esclareceu apenas que as gratificações em causa não foram extensivas aos Directores Gerais que substituíram o Sr. José Teixeira Amado. Isto é, não só não receberam como não tinham gratificações o Sr. Filipe Marzaro e actualmente o Sr. Gianfranco Genovese. Quanto ao Sr. Giulio Danelon embora tivesse direito a gratificações o mesmo não recebeu porque o contrato foi muito curto.» - fls. 314-v a 315;

R) - A quantia de 70.000.000\$00 referida na al. P) supra respeita aos anos de:

- 1988, Esc. 12.383.480\$00
- 1989, Esc. 16.548.260\$00
- 1990, Esc. 27.497.677\$00
- 1991, Esc. 30.187.944\$00
- 1992, Esc. 31.535.193\$00
- 1993, Esc. 24.094.017\$00
- 1994, Esc. 24.114.811\$00
- 1995, Esc. 9.049.403\$00
- 1996, Esc. 8.441.615\$00,

conforme confissão no art. 68º da petição inicial e fls. 175 a 178;

S) - A impugnante apresentou reclamação no dia 2 de Setembro de 1999, mas a mesma não foi decidida até à apresentação desta impugnação, conforme Autos de Reclamação apensos, que se dão por reproduzidos;

T) - A impugnação foi deduzida no dia 9 de Fevereiro de 2000, conforme carimbo apostado na p.i., que se dá por reproduzidos;

U) - Em sede de instrução da impugnação, esta foi deferida parcialmente, revogando-se a correcção no que respeita à importância de 8.441.615\$00 relativa a retribuições pagas a José Amado, conforme informação, parecer e despacho de fls. 251. a 270, que se dão por reproduzidos;

V) - A impugnante foi notificada do deferimento parcial em 14.09.2000, conforme documentos de fls. 271 a 273, que se dão por reproduzidos.

X) - Não se provaram outros factos com interesse para a decisão.

3.1. O EMMP pronuncia-se pela incompetência deste STA em razão da hierarquia por nas conclusões transcritas questionar a recorrer matéria de facto.

Ouvida a recorrente defende que o recurso apenas questiona matéria de direito pois que nunca pôs em causa, quer nas alegações, quer nas respectivas conclusões, os factos que foram considerados assentes na sentença recorrida e daí o teor da sua 17ª Conclusão em que expressamente se remete para esses mesmos factos.

Refere que as Conclusões 18ª, 19ª, 22ª, 24ª, 25ª, 29ª e 31ª, estão formuladas na sequência da 17ª conclusão, nelas se reproduzindo os factos assentes na sentença, os quais devem relevar para a decisão de mérito e que pelos motivos acima referidos em 3. e 4. (extemporaneidade da impugnação), não chegaram a ser objecto de apreciação de direito.

Ainda segundo a recorrente a 18ª Conclusão consubstancia os factos assentes na sentença sob a alínea D) (I Parte), alínea F), G) e H), a 19ª conclusão reflecte, igualmente, os factos assentes na alínea E) da sentença recorrida e as Conclusões 22ª, 24ª, 25ª e 29ª consubstanciam os factos assentes nas alíneas D), E), F), G), H), I), J) e L) da sentença recorrida, também relevantes - como neles se acentuou - para a subsunção dos factos ao direito e a 31ª conclusão corresponde aos factos dados como provados na sentença recorrida sob as alíneas O), P) Q) e R), com a ressalva, que ora se faz para os devidos e legais efeitos, do manifesto lapso de se ter escrito inadvertidamente a expressão "*por reclamação do próprio*", aliás, manifestamente redundante para a solução de direito pelo que deve ser considerada tal expressão como não escrita e mero lapso "*calami*", tanto mais que, a Recorrente, por elementar princípio de rigor jurídico, jamais usaria inserir nas suas conclusões facto algum que não tivesse ficado provado na sentença para cujo o teor remete (vd. art.º 666º, n.º 2 e art.º 667º, n.º 1, do Código de Processo Civil).

Requer, ainda, que se considere sem efeito a expressão "*reclamação do próprio*", constante da Conclusão 31ª, por se tratar de manifesto lapso, aliás irrelevante para a boa decisão da causa, devendo considerar-se o STA competente, em razão da hierarquia.

3.2. Importa, por isso, como questão prévia e de conhecimento oficioso, determinar se é ou não este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Estabelece o artº 21º⁴ do ETAF que "A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

Acrescenta o artº 32º 1b) do mesmo diploma legal que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito".

Completando esta linha de pensamento conclui o artº 41º 1 a) do mesmo conjunto normativo que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do artº 32º".

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o artº 167º do CPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso, ... a interpor ... para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo".

No mesmo sentido se pronuncia o artº 280º do CPPT.

Do exposto resulta que a competência para apreciar os recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe ao STA ou à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo conforme os mesmos versem ou não, exclusivamente, matéria de direito.

Para determinar se o recurso versa exclusivamente matéria de direito ou também matéria de facto torna-se necessário averiguar qual a matéria controvertida e levada às conclusões das alegações de recurso.

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (artº 690º do CPCivil).

As conclusões integrarão apenas matéria de direito se discutirem a interpretação ou aplicação de certo preceito legal ou a solução de determinada questão jurídica.

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os tenha fixado em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto.

Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada, sendo irrelevante, para a decisão do recurso, a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo

matéria de direito, não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso, já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

3.3. Sustenta a recorrente na conclusão 31.^a que “como demonstram os factos, a remuneração de Esc. 70.000.000\$00 foi posta à disposição do trabalhador no ano 1996, por reclamação do próprio, pelo que não existiu a alegada violação do princípio da especialização (art.º 18º do CIRC).

Na sua resposta à questão prévia suscitada pelo EMMP defende a recorrente que a 31.^a conclusão corresponde aos factos dados como provados na sentença recorrida sob as alíneas O), P), Q) e R), com a ressalva, que ora se faz para os devidos e legais efeitos, do manifesto lapso de se ter escrito inadvertidamente a expressão “*por reclamação do próprio*”, aliás, manifestamente redundante para a solução de direito pelo que deve ser considerada tal expressão como não escrita e mero lapso “*calami*”, tanto mais que, a Recorrente, por elementar princípio de rigor jurídico, jamais ousaria inserir nas suas conclusões facto algum que não tivesse ficado provado na sentença para cujo o teor remete (vd. art.º 666º, n.º 2 e art.º 667º, n.º 1, do Código de Processo Civil).

Requeru, ainda, que se considere sem efeito a expressão “*reclamação do próprio*”, constante da Conclusão 31.^a, por se tratar de manifesto lapso, aliás irrelevante para a boa decisão da causa, devendo considerar-se o STA competente, em razão da hierarquia.

Conforme se escreveu no Ac. deste Tribunal de 2-3-95, Rec. 16.172, Ap. DR p. 119, que passaremos a acompanhar, por força do princípio da estabilidade da instância ela só poderá ser modificada, uma vez interposto o recurso, quando a lei autorizar essa modificação, nos termos do artº 267º e 268º do CPC.

Assim após a apresentação das alegações (artºs 67º do R.S.T.A. e 690º do C.P.Civil) fica estabilizada a discordância do recurso quanto ao decidido.

Podia a recorrente, dentro do princípio do dispositivo, deixar cair nas alegações e respectivas conclusões a sua discordância quanto a toda a decisão ou apenas quanto a parte, não o podendo fazer, contudo, posteriormente.

O conhecimento da matéria da competência em razão da hierarquia precede o conhecimento das restantes questões pelo que antes do conhecimento da mencionada desistência ou do lapso de escrita sempre haveria de se conhecer da questionada competência pois que só o tribunal que se declare competente poderá conhecer da mencionada desistência ou do indicado lapso de escrita.

Isto bastaria para sustentar a incompetência deste STA, em razão da hierarquia, e a competência do TCA.

3.4. Contrariamente ao sustentado pela recorrente os factos constantes da 18.^a conclusão são diversos dos afirmados nas alíneas D) (I Parte), F), G) e H).

Com efeito naquela 18.^a conclusão refere-se que as comissões postas à disposição do Sr. Henry Kreuter, consubstanciam pagamentos dos serviços por aquele prestados ao abrigo de um contrato de agência e representação e achavam-se à data da inspecção, apoiados em notas internas de lançamento e fotocópias de cheques sobre o estrangeiro.

Na alínea D) (I Parte) faz-se referência aos termos do auto de notícia, na alínea F) refere-se que o Sr. Henry Kreuter tem vendido diversos artigos e que tem um subagente a quem paga comissões,

na alínea G) afirma-se que todos os clientes que a recorrente tem nos países indicados foram trazidos pelo Sr. Henry Kreuter e na alínea H) que os pagamentos ao mesmo Sr. Henry Kreuter são feitos na moeda utilizada na exportação e as comissões, 10%, são pagas uma vez por ano e depois de as respectivas facturas estarem pagas.

Parecem ser mais amplos os factos exigidos pela conclusão 18.^a em contraposição com os factos afirmados nestas alíneas não se podendo destas concluir que as comissões postas à disposição do Sr. Henry Kreuter, consubstanciam pagamentos dos serviços por aquele prestados ao abrigo de um contrato de agência e representação como de tais alíneas não consta que os ditos pagamentos se achavam à data da inspecção, apoiados em notas internas de lançamento e fotocópias de cheques sobre o estrangeiro.

E a conclusão 19.^a igualmente não coincide com a alínea E) pois que nesta se afirma que tais facturas e recibos foram emitidos quando a impugnante os pediu, nada se afirmando a tal respeito na dita conclusão 19.^a.

E igualmente os factos constantes das conclusões 22.^a, 24.^a, 25.^a e 29.^a não consubstanciam os factos assentes nas alíneas D), E), F), G), H), I), J) e L) da sentença recorrida pois que destas alíneas não resulta que para além das facturas que foram passadas, embora posteriormente, outros documentos existiam à data dos factos, na contabilidade da Recorrente que seriam o suporte dos movimentos e dos custos imputados, idóneos para prova do referido custo ou da materialidade da operação em causa.

A apreciação dos factos enunciados nas mencionadas conclusões implica julgamento de questões de facto que, nessa perspectiva, não foram fixadas na sentença em recurso.

A apreciação destas questões implica julgamento de matéria de facto, donde resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito.

Concluindo que o presente recurso tem por fundamento matéria de facto, a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso, sendo competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente fixando-se a taxa de justiça em cento e cinquenta euros e em 50% a procuradoria.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 4 de Junho de 2003.

Assunto:

IRS/95. Hipovisão. Decreto-Lei nº 202/96 de 23/10.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Apresentado pelo impugnante atestado médico emitido em data anterior a 15/12/95, para comprovação da qualidade de deficiente com grau de invalidez igual ou superior a 60%, não pode a Administração Fiscal exigir-lhe novo atestado emitido após essa data, em que a sua incapacidade fosse avaliada à luz do Decreto-Lei n.º 202/96 de 23/10.*
- 2 — *Este diploma legal só é aplicável aos casos posteriores à sua entrada em vigor.*

Recurso n.º 309/03; Recorrentes: António Franklim Ribeiro Ramos e mulher; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - António Franklim Ribeiro Ramos e mulher, residentes na Av. Mouzinho de Albuquerque, 123-A- Póvoa de Varzim, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente a impugnação judicial da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), relativo ao ano de 1995, dela vieram interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I. A douda sentença impugnada deixou de apreciar os mais variados vícios pelo recorrente apontados ao acto impugnado no seu articulado e que eram susceptíveis de conduzir à sua anulação, pelo que é nula, por omissão de pronúncia.

II. O acto impugnado é o acto tributário que a AF praticou, tal como foi praticado, ou seja, com os pressupostos e fundamentação - de facto e de direito - que dele consta, e não qualquer outro, com conteúdo, fundamentação ou sentido distintos.

III. O DL 202/96, de 23.10 apenas se tornou aplicável aos processos de avaliação que ocorressem após a sua entrada em vigor, aplicando-se igualmente aos processos em curso a essa data, mas nunca aos processos de avaliação que já tivessem sido concluídos, como era o caso do impugnante.

IV. Tal diploma não anulou as avaliações feitas anteriormente à sua vigência nem veio consagrar qualquer obrigatoriedade da sua confirmação, como seria de esperar se a intenção do legislador fosse a de que o diploma deveria abranger as avaliações anteriormente feitas.

V. O impugnante já fez à prova da sua incapacidade permanente superior a 60% perante a AF, não tendo, por isso, que fazer nova prova.

VI. À data em que entrou em vigor o D.L. n.º 202/96, já havia nascido na esfera jurídica do recorrente o direito ao benefício fiscal em causa nos autos, porque já se encontrava comprovada a facticidade descrita na hipótese legal (a incapacidade permanente igual ou superior a 60%) pelo atestado médico respectivo, passado pela entidade competente, no domínio da lei vigente e de acordo com esta.

VII. Passando a grosseria da comparação entre as situações, nomeadamente em função da matéria por ambas abrangida, a exigência

de nova prova da incapacidade seria idêntica à que pretendesse que todos os condutores tivessem de fazer novos exames de condução e tivessem de obter novas cartas de condução de cada vez que a respectiva lei fosse alterada e que fossem introduzidos novos critérios ou novas formas de avaliação dos candidatos nos exames de condução.

VIII. A exigência de novos atestados médicos resultaria na revogação ou anulação de um direito já adquirido pelo impugnante.

IX. A própria AF, através da circular n.º. 28/90, de 22.06, da DGCI, estabeleceu a forma como a prova da incapacidade devia ser feita perante si própria, pelo que, tendo sido ela a estabelecer as regras, o recorrente nada mais fez do que cumprir essas regras.

X. A AF não adoptou um procedimento generalizado em relação à totalidade dos contribuintes, antes tendo investido apenas em relação aos contribuintes de Viana do Castelo e de Braga (e aos que tiveram o azar de ter residido em Viana do Castelo e mudaram, entretanto, a sua residência) e, mesmo assim, apenas em relação àqueles que adquiriram o benefício fiscal referido nos autos posteriormente a 1994, alheando-se do resto do País e dos contribuintes que adquiriram o mesmo benefício anteriormente a 1994, o que constitui manifesta violação do princípio da igualdade.

XI. Em matéria de benefícios fiscais vigora o princípio da reserva de lei formal, o que implica necessariamente que, nessa matéria, a competência para a definição dos respectivos pressupostos cabe à Assembleia da República ou ao Governo mediante a respectiva autorização legislativa.

XII. As circulares não constituem lei nem têm força vinculativa externa, sendo simples regulamentos interpretativos internos que apenas vinculam na cadeia hierárquica de que dimanam.

XIII. O sujeito passivo não tem de requerer previamente a concessão deste benefício, por estarmos perante um benefício automático, pelo que o mesmo nasce automaticamente da lei, logo que esteja fixada pela entidade competente a incapacidade do cidadão contribuinte em grau adequado a tal efeito (igual ou superior a 60%).

XIV. Como vem decidindo este Venerando Tribunal, ainda que o direito ao benefício fiscal em causa tenha por fonte ou causa a lei e não o referido acto de avaliação, este integra ainda o processo constitutivo do referido direito, pois configura uma pronúncia pericial indispensável e determinante da verificação do facto constitutivo, sem a qual o titular do direito, não fica constituído naquele e não o poderá exercer, não se tratando, assim, de um mero acto instrumental, sem valoração própria.

XV. O acto de avaliação goza de autonomia relativamente ao acto tributário de liquidação, pela distinta natureza dos elementos normativos que visa concretizar, o que não exclui uma relação de prejudicialidade, pelos efeitos modificativos que pode produzir naquele, sendo que a actividade posterior exigida ao titular do direito para que ele se torne eficaz é que já não se situa no campo da constituição do direito, mas sim no campo do seu exercício, não havendo que confundir os requisitos de constituição de um direito com os requisitos da sua eficácia.

XVI. A AF está sujeita ao princípio da legalidade, devendo inteira obediência à Constituição e à lei, não podendo desconhecer e desrespeitar o valor e limites do caso decidido ou caso resolvido, pondo em causa, em qualquer momento, a estabilidade dos actos administrativos e valores fundamentais do Direito como são a Certeza e a Segurança.

XVII. O exame e atestação de uma certa incapacidade permanente, em face do acto tributário subsequente praticado pela Administração Fiscal constitui um acto autónomo que, em direito tributário, é um acto prejudicial em sentido técnico.

XVIII. A Administração Fiscal não tem competência em matéria de saúde, não estando o atestado médico passado pela entidade competente não sujeito à livre apreciação da Administração Fiscal.

XIX. Com o requerimento feito pelo interessado à autoridade de saúde inicia-se um procedimento administrativo, no qual tem lugar uma prova pericial e que culmina com um acto administrativo praticado pela autoridade de saúde, de posse do qual o contribuinte vai reivindicar o seu direito junto da AF.

XX. O acto da autoridade de saúde, como acto prejudicial que é, pertencendo a outra autoridade diferente da autoridade fiscal, precedendo o acto tributário, implica que quem pratica este deve conformar-se com a decisão dada pela autoridade de saúde, dado o carácter técnico das questões ou interesses em causa, devendo impugná-lo contenciosamente, no caso de entender que o mesmo padece de invalidez, por se tratar de acto susceptível de impugnação judicial directa, independente do acto prejudicado, sob pena de preclusão do respectivo conhecimento.

XXI. Se o acto prejudicial é estranho à Administração Fiscal, cabe recurso contencioso do mesmo para os Tribunais Administrativos.

XXII. No caso, nem a AF nem ninguém impugnou contenciosamente o referido acto prejudicial no prazo legal, nem ninguém o revogou ou arguiu de falso, pelo que o mesmo se firmou na ordem jurídica como um caso decidido ou caso resolvido, com valor de caso julgado, estando a AF legalmente obrigada a respeitá-lo integralmente.

XXIII. O acto da entidade de saúde, como acto administrativo que é, goza da presunção de verdade e de legalidade, sendo obrigatórios, quer para os particulares, quer para a Administração, pelo que de modo algum poderia a AF, sem sindicá-lo, destruir essa presunção.

XXIV. O acto impugnado, com o sentido e alcance que lhe é dado na douta sentença recorrida constitui flagrante violação do princípio da confiança e da protecção das expectativas.

XXV. Ao actuar como actuou relativamente ao ano de 1994, a AF criou a inúmeros contribuintes a quem expressamente reconheceu o direito ao benefício fiscal em causa e a quem, em consequência, devolveu oficiosamente, sem nada questionar, uma parte do imposto que haviam pago, a expectativa séria na manutenção de tal benefício nos anos seguintes, em função do que muitos adquiriram habitação própria com um juro altamente bonificado e que, na grande maioria dos casos, a taxa de juro normal seria insuportável, vendo-se agora na situação de serem eles a pagar com os pretensos erros da AF, com as mudanças de critério e com a violação do princípio referido na conclusão anterior.

XXVI. No sentido defendido no presente recurso se pronunciou já a Secção do Contencioso Tributário, em Pleno, do Venerando Supremo Tribunal Administrativo, no rec.º n.º 24.305, em caso semelhante ao dos presentes autos, referindo-se aqui as principais vertentes da respectiva fundamentação:

- A legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, desde que permanente, não inferior a 60% e comprovada por autoridade compe-

tente, integrando essa legislação, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos;

- A AF não pode definir o critério da determinação da incapacidade fiscalmente relevante;

- Até à entrada em vigor do DL 202/96, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo DL 341/93, de 30.11;

- Os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica da incapacidade impõem-se à AF por força do princípio da unicidade da administração directa do Estado, por ser a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva;

- O acto de avaliação da incapacidade resulta de uma delegação por parte do legislador numa administração material de competências dispositivas (de verificação e comprovação) de uma outra administração material, ambas integrantes da administração directa da mesma pessoa colectiva - Estado;

- O atestado médico emitido a coberto da TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade;

- Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o n.º 2 do art. 7.º do DL 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.

XXVII. Salvo o devido respeito foram violadas, entre outras, as disposições dos arts. 660º/2 e 668º/1(d) do CPC, 10º/l, 11º, 12º/4 e 44º do EBF, 2º, 13º, 106º/2, 168º/l,i) e 2, 266º/1 e 2 e 268º/4 da CRP 3º, 4º, 5º, 6º e 6º-A, 138º, 140º, 141º e 142º do CPA, 16º, 17º/a) e b) e 144º/1 do CPT, 60º e 125º/1 do CPPT, 9º, 12º,55º e 95º da LGT e 7º/1, 25º/2 do CIRS e 2 do DL 202/96, de 23.10.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, e, em consequência, revogar-se a douta decisão recorrida, substituindo-se por outra decisão que julgue a impugnação totalmente procedente, com todas as consequências daí decorrentes, como é, aliás, de inteira Justiça.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido da procedência do recurso, "nos termos da jurisprudência pacífica da Secção, tirada em numerosos casos idênticos", que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Na decisão recorrida fixou-se a seguinte matéria de facto.

- Os impugnantes são tributados em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares no Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim;

- Em 15 de Maio de 1996, os impugnantes apresentaram a declaração modelo 2 de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares referente a 1995;

- Face a essa declaração resultou uma liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares no montante de 497 032\$00, tendo sido aplicado o disposto no art. 44º do EBF;

- Este montante foi pago em 8 de Outubro de 1996;

- Em 2000, o impugnante foi notificado para apresentar um atestado médico comprovativo da sua incapacidade emitido em data posterior a 15 de Dezembro de 1995 para substituir o anteriormente apresentado de 21 de Junho de 1995, de que há cópia a fls. 36 e com base no qual demonstrou a sua incapacidade, não tendo apresentado qualquer outro documento;

- Com base na não comprovação da incapacidade em questão, comprovada por atestado médico emitido em data posterior a 15 de Dezembro de 1995, a Administração Tributária considerou que a liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares de 1995 padecia de erro por considerar uma incapacidade do contribuinte que não estava demonstrada, pelo que anulou essa liquidação e em sua substituição elaborou a liquidação oficiosa nº 5323592593, no valor de 3 126 836\$00, dos quais 1 162 836\$00 correspondem a juros compensatórios, e cujo montante foi pago em 29 de Janeiro de 2001;

- No dia 24 de Abril de 2001, os impugnantes deduziram a presente impugnação do acto de liquidação;

3 - Os recorrentes arguem, na sua motivação do recurso, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia (conclusão I).

Importa, assim, começar por conhecer desta questão, na medida em que, podendo a sua solução afectar a validade da decisão recorrida, ela é, logicamente, prioritária (artº 124º do CPPT).

A nulidade da sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o Tribunal deixe de se pronunciar sobre questões que devia apreciar (artº 125º do CPPT).

Na falta de norma neste diploma sobre os deveres de cognição do Tribunal, há que recorrer à norma do artº 660º, nº 1 do CPC, por força do disposto no artº 2º, al. e) do CPPT.

Naquele normativo, impõe-se ao juiz o dever de conhecer todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que, quando o Tribunal consciente e fundadamente não toma conhecimento de qualquer questão, poderá haver erro de julgamento, se for errado o entendimento em que se baseia esse conhecimento, mas não nulidade por omissão de pronúncia.

Esta só ocorrerá nos casos em que o Tribunal, pura e simplesmente, não tome posição sobre qualquer questão de que devesse conhecer, inclusivamente, não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento (neste sentido, vide Ac. de 17/1/01, in rec. nº 25.289).

Voltando ao caso dos autos, alegam os recorrentes que a sentença recorrida não se pronunciou sobre as questões e os vícios do acto impugnado por eles articulados na sua motivação de recurso nas alíneas a) a j) do nº1.

Contudo, tais questões e vícios mais não são do que meros argumentos invocados pelos recorrentes para fundamentar a sua impugnação, sendo certo que a sua decisão se encontra prejudicada pela solução a que se chegou na sentença recorrida.

Pelo que forçoso é de concluir que não se verifica a alegada nulidade por omissão de pronúncia, improcedendo assim, e nesta parte, o recurso.

3 - Quanto ao mais alegado, a questão que se coloca consiste em saber se, tendo os impugnantes apresentado um atestado emitido em 21/6/95, podia a Administração Fiscal, para comprovação da qualidade de deficiente com grau de invalidez superior a 60% por eles invocada, exigir-lhes novo atestado emitido após 15/12/95, em que

a sua incapacidade fosse avaliada à luz das instruções transmitidas pela Circular nº 22/DSO.

Sobre esta questão se pronunciou já o Acórdão desta Secção do STA de 15/12/99, in rec. nº 24.305, citado pelos recorrentes, com a intervenção de todos os Juizes da mesma e que aqui vamos seguir de perto, em obediência ao disposto no artrº 8º, nº 3 do CC.

Assim, e resumidamente, decidiu-se neste aresto que:

1 - A legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios e determinação da invalidez fiscalmente relevante, desde que permanente, não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente.

2 - Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos.

3 - A administração fiscal não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante.

4 - Até à entrada em vigor do Decreto-Lei nº 202/96 de 23/10, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo Decreto-Lei nº 341/93 de 30/9.

5 - Só em relação aos particulares se pode falar da possibilidade de formação do caso decidido por falta da atempada impugnação administrativa e contenciosa do acto de avaliação da incapacidade.

6 - Esse acto resulta de uma delegação por parte do legislador numa administração material de competências dispositivas (de verificação e comprovação) de uma outra administração material, ambas integrantes da administração directa da mesma pessoa colectiva - Estado.

7 - O atestado médico emitido a coberto da TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade.

8 - Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o nº 2 do artº 7º do Decreto-Lei nº 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.

É esta a jurisprudência que tem vindo a ser seguida por esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo relativamente às liquidações de IRS anteriores a 1996, como é o caso dos autos, e que não vemos motivo para alterar (neste sentido, vide, por todos, Acs. do Pleno da Secção de 6/3/02, in rec. nº 24.756 e de 19/6/02, in rec. nº 25.509).

Sendo assim, tendo os recorrentes feito a prova da sua incapacidade através de atestado médico emitido em data anterior a 15/12/95, não pode a Administração Fiscal exigir novo atestado passado a partir daquela data por forma a que a sua incapacidade fosse avaliada à luz da prédita Circular.

Pelo que o recurso há-de, assim, proceder nesta parte.

4 - Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso nesta parte, revogar a decisão recorrida e anular a liquidação impugnada, com a restituição aos recorrentes do montante por eles pago e condenar a FP no pagamento de juros indemnizatórios a partir de 29/1/01.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Pimenta do Vale* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 4 de Junho de 2003.

Assunto:

I.R.S.; Despacho do Director Distrital de Finanças; art. 66º nº 4 do C.I.R.S.; recorribilidade contenciosa.

Doutrina que dimana da decisão:

O despacho proferido, ao abrigo do art. 66º nº 4 do C.I.R.S., pelo Director Distrital de Finanças, não é susceptível de impugnação contenciosa, pois que não é imediatamente lesivo nem destacável.

Os vícios de que, eventualmente, padeça, apenas poderão ser invocados, conforme se prescreve no art. 54º do C.P.P.T., na impugnação do acto de liquidação.

Recurso n.º 318/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Carlos Humberto de Faria Lages; Relator: Exmº Conselheiro Dr. Fonseca Limão

A Fazenda Pública, inconformada com a sentença do Mº Juiz do T. T. de 1ª Instância de Braga, que julgou procedente a impugnação deduzida por Carlos Humberto de Faria Lages contra um despacho do Director de Finanças de Braga, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de seguinte quadro conclusivo:

“1 — Está provado nos autos que o Meritíssimo Juiz do Tribunal “a quo” considerou que a remuneração auferida pelo impugnante, como membro duma sociedade de transparência fiscal devesse ser encarada como adiantamento de lucros.

2 — E está provado na douta sentença que deveria ser reformulada a liquidação da matéria colectável ... e imputar ao impugnante ... , como rendimento líquido.

3 — Que as deduções a que se refere o art. 26º do CIRS não podem ser deduzidas, porque são custos da sociedade, e o rendimento a imputar deverá ser líquido (art. 19º nº 2 do CIRS).

4 — Está provado nos autos e é de lei que o regime de transparência fiscal é diferente da tributação do trabalhador independente em sede de IRS.

5 — O apuramento da matéria colectável das referidas sociedades é feito nos termos do CIRC, e do trabalho independente é feito nos termos do CIRS.

6 — Pelo que os custos da sociedade são os mais abrangentes, que as deduções específicas dos trabalhadores independentes (art. 26º) pelo que foi o próprio legislador que definiu que o rendimento a imputar no anexo B, dos sócios das sociedades de transparência fiscal, deverá ser líquido (art. 19º nº 2 do CIRS).

7 — A ser líquido como de facto deve ser, as remunerações auferidas, não são tributadas em IRS anexo A, nem há lugar à dedução específica, estipulada para aquele rendimento.

8 — Não se deverão confundir (como parece ter existido no conteúdo da douta sentença) as deduções específicas do art. 26º do CIRS, aplicáveis só aos trabalhadores independentes, e muito limitadas, com a dedução específica, a abater ao rendimento a tributar pelo anexo A dos trabalhadores por conta de outrem (art. 25º do CIRS).”

Teve por violados os art. 5º do CIRC, 19º nº 2 e alínea h) nº 1 do art. 6º do CIRS e o D. L. 513-G/79, de 26/12, artigo 1º e nºs 1 e 3 do art. 21º.

Contra-alegou o recorrido, batendo-se pela manutenção do julgado.

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito pois que “enquanto o Mº Juiz “a quo” estabeleceu no probatório que a importância foi recebida a título de trabalho dependente, a Recorrente Fazenda Pública funda o presente recurso na afirmação de que tal importância foi recebida a título de adiantamento de lucros (ou por trabalho independente).

Todavia, a não ser assim entendido, deve ser confirmado o julgado, pelos fundamentos expressos pelo Mº Pº junto da instância, a fls. 90.

A este propósito, admitiu a F. P. que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Contrapôs o recorrente ser este S.T.A. competente para apreciar o recurso pois que tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

O relator, porém, por despacho de fls. 119, considerou ser irrecurível o acto impugnado.

Ouvido o recorrente, pronunciou-se pela recorribilidade do acto impugnado.

A este propósito, o Exmº Magistrado do Mº Pº emitiu o seguinte parecer:

“Atento o teor da petição inicial, o entendimento exposto a fls. 119 é plausível; prevalece, porém, a questão da competência em razão da hierarquia.”

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da questão da competência do S.T.A. para o conhecimento do recurso.

Na alegação 3ª do recurso para este S.T.A. afirma a F. P.: “No que concerne ao conteúdo da douta sentença, nada há a objectar quanto aos factos provados e a respectiva fundamentação;”

E, na alegação 4ª, acrescenta:

“Já no que refere à apreciação à luz do Direito, o seu conteúdo, merece-nos, com todo o respeito, sérias dúvidas;”

Por outro lado, face ao teor das conclusões, embora de difícil compreensão, não se nos afigura que nelas se controverta o probatório fixado na decisão recorrida, pois que em parte alguma e de modo explícito se afirma que as importâncias auferidas pelo recorrente o não foram a título de trabalho dependente, muito embora nelas se teorize, sem referência expressa ao caso dos autos, a propósito do apuramento da matéria colectável respeitante aos trabalhadores independentes.

Assim, ainda que com algumas dúvidas, julga-se improcedente a questão suscitada pelo Mº Pº, concluindo-se pela competência, em razão da hierarquia, do S.T.A., para o conhecimento do recurso.

Apreciemos agora a questão suscitada pelo relator, a qual consiste em saber se era ou não recorrível o acto impugnado.

Conforme se vê da petição inicial, o recorrente deduziu impugnação judicial contra o despacho de 4/10/2000, do Director de Finanças do Distrito de Braga que, ao abrigo do nº 4 do art. 66º do CIRS, lhe alterou os rendimentos declarados em sede de IRS dos anos de 1995, 1996, 1997 e 1998, pedindo, a final, a procedência da impugnação e a anulação daquele despacho, cujo teor é o seguinte:

“Na declaração de rendimentos do ano acima indicado (IRS 95, 96, 97 e 98) fez menção de deduções específicas nos montantes de

440 000\$00, 465 000\$00, 694 000\$00 e 501 828\$00 em rendimentos eu englobaram como sendo de trabalho por conta de outrem mas que são adiantamentos por conta de lucros na sociedade transparente de que o sujeito passivo A faz parte, rendimentos esses que se integram como rendimento líquido da categoria B por força do art. 19º do CIRS, não podendo ser aceites quaisquer valores de dedução específica da categoria A do sujeito passivo A uma vez que o mesmo não auferiu rendimentos daquela proveniência.

Nestes termos, com base no disposto no nº 4 do art. 66º do CIRS, altero as declarações de rendimentos, passando os rendimentos líquidos globais para 6 298 549\$00, 6 776 630\$00, 7 212 897\$00 e 5 685 653\$00, respectivamente, para cada um dos anos acima indicados.”

Resulta daqui com clareza, até pela invocação do art. 66º nº 4 do C.I.R.S., que o acto impugnado teve lugar no procedimento tendente à liquidação do IRS dos referidos anos, tratando de apurar os rendimentos que iriam servir de base à liquidação.

Será impugnável contenciosamente?

Dispõe o art. 54º do C.P.P.T., quer na versão originária quer na actual:

“Salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.”

Como este S.T.A. já afirmou, com ressalva dos actos destacáveis, só os actos de liquidação de tributos, fiscais ou aduaneiros, são definidores da situação concreta dos contribuintes e, por isso, contenciosamente recorribeis (v. Ac. S.T.A., Pleno, de 10/7/91, A.D. 362/233).

Na mesma linha, como refere Jorge Lopes de Sousa (C.P.P.T., anot., 4ª ed., pág. 264) “só há impugnação contenciosa do acto final do procedimento, que afecta imediatamente a esfera patrimonial do contribuinte, fixando a posição final da administração tributária perante este, definindo os seus direitos ou deveres.

Nos procedimentos tributários que conduzem a um acto de liquidação de um tributo, a esfera jurídica dos interessados apenas é atingida por esse acto e, por isso, em regra, será ele apenas o acto lesivo e contenciosamente impugnável”.

Ora, no caso dos autos, o despacho impugnado não tem natureza de acto destacável pois que disposição alguma prevê a sua impugnabilidade directa e imediata por via contenciosa.

Por outro lado, não afecta imediatamente a esfera patrimonial do recorrente pois que só será atingida com a liquidação subsequente.

Deste modo, não sendo o despacho recorrido um acto destacável e não sendo imediatamente lesivo dos direitos do contribuinte, forçoso é concluir que é um acto interlocutório do procedimento tendente à liquidação, cujos vícios apenas poderiam ser atacados aquando da impugnação da decisão final, ou seja, do acto de liquidação.

Em suma, o despacho impugnado não era susceptível de impugnação contenciosa.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida, em julgar improcedente, por ilegal interposição, a deduzida impugnação judicial e em manter o acto impugnado.

Custas pelo recorrente, na 1ª Instância e neste S.T.A., fixando-se aqui a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Fonseca Limão* (Relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 4 de Junho de 2003.

Assunto:

Recurso per saltum para o Supremo Tribunal Administrativo. Alegação de factos divergentes dos fixados na sentença recorrida. Incompetência do tribunal.

Doutrina que dimana da decisão:

O Supremo Tribunal Administrativo não é competente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso jurisdicional directamente interposto de sentença de um tribunal tributário de 1ª instância em que o recorrente invoca, nas conclusões das suas alegações, discutindo o valor atribuído à causa, no recurso questionado, que esse valor deve ser de 150.000.000\$00, “valor real e de mercado do bem penhorado à data dos factos”, e não o que o juiz atribuiu, “sem qualquer base científica e/ou avaliação”.

Recurso n.º 346/03. Recorrente: Teoage - Promoção Imobiliária e Turística, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselho Baeta de Queiroz.

1.1. TEOAGE - PROMOÇÃO IMOBILIÁRIA E TURÍSTICA, LDA., com sede em Lisboa, recorre da sentença do Mm.º Juiz da 2ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedentes os embargos de terceiro que deduziu contra a penhora efectuada em execução fiscal instaurada contra CHIADOMEL - PASTELARIA E GELATARIA, LDA., com sede em Lisboa.

Formula as seguintes conclusões:

“1. A falta de notificação à recorrente das informações oficiais e dos novos documentos juntos aos autos a fls. 12 a 26 e 27, constituem uma nulidade insanável que conduz à anulação de todos os termos subsequentes do processado;

2. Pelo que deve a recorrente ser notificada dos documentos e informações supra-referidos e só após a sua audição, poder ser decidida a causa, em face do cumprimento do contraditório e igualdade de armas;

3. Deve ser a executada “Chiadomel, Lda.” notificada para a morada oportunamente indicada na petição de embargos, domicílio dos seus mandatários, a fim de, querendo, poder contestar os embargos de terceiro, em cumprimento do doutamente decidido pelo venerando TCA no Ac. de 16.04.02;

4. A decisão prolatada assentou probatoriamente no exame dos documentos e informações que dos autos constam, cfr. fls. 160 primeiro parágrafo;

5. Ora, acontece que *in casu* não se encontram discriminados os factos que se consideram provados, cfr. art. 659º, nº 2, do CPC;

6. Tal indicação tem que ser explícita;

7. E só perante esta indicação discriminada dos factos provados e não provados, podem os tribunais superiores entrar na apreciação e julgamento do recurso interposto do saneador - sentença;

8. Não é suficiente remeter-se para documentos juntos aos autos, sem nada se explicitar quando ao conteúdo dos mesmos;

9. Uma vez que qualquer documento tem que ser interpretado podendo dele extrair-se, em matéria de facto, elementos distintos, com o objectivo de aferir o seu real conteúdo;

10. Não se achando discriminada a factualidade tida por assente, não pode este venerando tribunal superior exercer esse poder censório;

11. E desconhecendo o objecto do recurso - erros na decisão da matéria de direito - na ausência dos necessários pressupostos de facto que daqueles vícios inquirim;

12. Pelo que se requer a anulação do saneador-sentença agravado devendo o M.^{mo} Juiz “a quo” elencar a matéria fáctica e prolatar em conformidade nova decisão nesse sentido;

13. Por fim, o valor do processo para efeitos de custas deve ser o valor real e de mercado do bem penhorado à data dos factos (Esc. 150.000.000\$00), ao invés de um valor indiciado pelo 3º Bairro Fiscal de Lisboa sem qualquer base científica e/ou avaliação, só assim se dando cumprimento ao disposto no art. 7º do RCPT e dos arts. 311º e 308º do CPC.

Termos em que (...) deverá o recurso ser julgado procedente, por provado, e, em consequência, ser anulada a decisão judicial recorrida, remetendo-se os autos à 1ª Instância do Tribunal Tributário de Lisboa para a realização de base probatória de acordo com os ditames legais, e notificando-se a executada para, querendo, deduzir contestação aos embargos (...).”

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, face ao alegado na conclusão 13.^a das suas alegações, pelo que este não é o Tribunal competente para o apreciar.

1.4. A recorrente contrapõe que não põe em causa senão o “critério legal de base de cálculo do valor do processo para efeitos de custas processuais”, ou seja, só discute matéria de direito, pelo que este é o Tribunal competente para conhecer do recurso.

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

2. Vem assim fixada a matéria de facto:

“1 Em 10/9/98, para garantia do pagamento de dívida de I.V.A. coimas fiscais e ao C.R.S.S., no montante global de Esc. 94.400.343\$00, objecto do processo de execução fiscal nº. 3085-92/100974.5 e apensos, o qual corre seus termos pela R. F. do 3º. Bairro Fiscal de Lisboa, no mesmo figurando como executado a firma “Chiadomel, L.da.”, foi efectuada a penhora do direito ao arrendamento e trespasse de estabelecimento sito na Rua de Santa Justa, nºs. 105 e 105-A, freguesia de S. Nicolau, em Lisboa, estabelecimento esse no qual se encontrava instalada a executada, pagando a renda mensal de Esc. 112.458\$00 ao senhorio (cfr. auto de penhora cuja cópia se encontra junta a fls. 12 e 13 dos presentes autos; informação exarada a fls. 27 dos autos);

2 Foi nomeado fiel depositário do bem penhorado Maria João Centeno (cfr. auto de penhora cuja cópia se encontra junta a fls. 12 e 13 dos presentes autos; informação exarada a fls. 27 dos autos);

3 Em 22/5/2000, no âmbito do processo de execução identificado no nº. 1, foi ordenada a venda através de propostas em carta fechada do bem penhorado (cfr. cópia do despacho a ordenar a venda junta a fls. 19 dos autos; informação exarada a fls. 27 dos autos);

4 A fiel depositária do bem penhorado foi notificada da venda ordenada através de ofício datado de 24/5/2000 (cfr. documento junto a fls. 22 dos autos);

5 Em 5/6/2000, a embargante celebrou com a firma “Chiadomel, Lda.” contrato de trespasse do estabelecimento comercial sito na Rua de Santa Justa, nºs. 105 e 105-A, em Lisboa, sendo que a executada e trespasante foi representada no acto pela gerente Maria João Centeno, fiel depositária nomeada aquando da penhora do mesmo estabelecimento (cfr. informação exarada a fls. 27 dos autos; documento junto a fls. 7 a 10 dos autos);

6 Em 2/10/2000, deu entrada na R. F. do 3º. Bairro Fiscal de Lisboa a p.i. de embargos apresentada pela firma embargante (cfr. carimbo de entrada apostado a fls. 2 dos autos).

(...) Dos factos, com interesse para a decisão da causa, constantes da petição de embargos de terceiro, todos objecto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita”.

3. A primeira questão a decidir é a da competência do Tribunal para conhecer do presente recurso, face à prioridade que a lei confere à sua apreciação - cfr. os artigos 16º nº 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos.

O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal sustenta que a recorrente afirma, na conclusão 13ª das suas alegações, um facto que a sentença impugnada não estabeleceu como provado, daí retirando que o recurso não tem exclusivo fundamento em matéria de direito.

Relembre-se aqui o que nessa conclusão consta: “o valor do processo para efeitos de custas deve ser o valor real e de mercado do bem penhorado à data dos factos (Esc. 150.000.000\$00), ao invés de um valor indiciado pelo 3º Bairro Fiscal de Lisboa sem qualquer base científica e/ou avaliação”.

A recorrente não acompanha o entendimento do Exmº. Procurador-Geral Adjunto, antes o contraria, dizendo que só discute o critério legal de fixação do valor da causa que foi utilizado, e que isso consubstancia uma questão de direito.

Ora, não se afigura rigoroso afirmar, perante o teor das alegações e conclusões formuladas, que o que a recorrente contesta é o critério legal que levou a atribuir à causa o valor de 500.000.000\$00.

Tal critério foi, como se explicita na sentença, o da alínea e) do artigo 7º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários aprovado pelo Decreto-Lei nº 29/98, de 11 de Fevereiro. E esse valor é “o dos bens embargados”.

A recorrente não afirma que outra devia ser a norma aplicável ao caso, outro o critério legal a chamar, com vista à atribuição do valor à causa para efeitos de custas.

O que diz é que esse mesmo critério - o eleito pela sentença, ou seja, o da alínea e) daquele artigo 7º -, conduziria a um valor de 150.000.000\$00, “valor real e de mercado do bem penhorado à

data dos factos”, em lugar dos 500.000.000\$00 a que chegou o Mm.º. Juiz, que não tem “qualquer base científica e/ou avaliação”.

Afirma, pois, dois factos:

1º - que o valor de mercado do bem penhorado é, reportado à data dos factos, de 150.000.000\$00;

2º - que o valor de 500.000.000\$00, atribuído aquando da penhora, carece de “qualquer base científica e/ou avaliação”.

Nenhum destes factos a sentença recorrida fixou, o que vale por dizer que o Tribunal de recurso é colocado perante uma controvérsia acerca dos factos, e que, conseqüentemente, o recurso não tem exclusivo fundamento em matéria de direito.

Acresce, por último, que, como é jurisprudência consolidada, o tribunal, ao apreciar a sua competência para conhecer do recurso, não ajuíza sobre a relevância dos factos invocados pelo recorrente. Constatando que o fundamento único do recurso não é matéria de direito, mais lhe não compete do que declarar a sua incompetência.

Ora, este Supremo Tribunal Administrativo só é competente para conhecer dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões de tribunais tributários de 1ª instância se eles tiverem exclusivo fundamento em matéria de direito. Se em discussão estiver, também, matéria de facto, competente é, antes, o TCA. Vejam-se as disposições dos artigos 21º n.º 4, 32º n.º 1 alínea b) e 41º n.º 1 alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF).

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

Custas a cargo da recorrente, com € 140 (cento e quarenta euros) de taxa de justiça e 50% de procuradoria.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Vítor Meira*.

Acórdão de 4 de Junho de 2003.

Assunto:

Impugnação judicial. Emolumentos notariais. Notariado Privativo da Caixa Geral de Depósitos. Natureza dos emolumentos. Directiva 69/335/CEE. Escritura de acto de abertura de crédito com hipoteca.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Os emolumentos notariais cobrados pelo Notariado Privativo da Caixa Geral de Depósitos por acto lavrado naquela nota privativa constituem também receita do Estado.

II — Nessa medida, a Fazenda Pública tem legitimidade para intervir nos autos.

III — Os emolumentos notariais são taxas.

IV — Os emolumentos notariais apurados, por aplicação do art. 5º da Tabela de Emolumentos anexa ao Código do Notariado, aprovado pelo DL 397/83, pela celebração de uma escritura de acto de abertura de crédito com hipoteca, não estão abrangidos pela proibição ditada pela Directiva 69/335/CEE, na redacção da Directiva 85/303/CEE.

V — Tais emolumentos (taxas) não ofendem o princípio da proporcionalidade.

Recurso n. 387/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Quatro Rochas, Promoção Imobiliária, Lda.; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. Quatro Rochas, Promoção Imobiliária, Lda., com sede na Rua das Amoreiras, 375, Senhora da Hora, Matosinhos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a liquidação, efectuada pelo Notariado Privativo da Caixa Geral de Depósitos, de emolumentos notariais, respeitantes a escritura pública de acto de abertura de crédito com hipoteca.

Alega vício de violação de lei (violação de norma de direito comunitário e violação de norma constitucional).

O Mm. Juiz do 3º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação procedente.

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

1. A liquidação posta em crise nos presentes autos não é aplicável a Directiva 69/335/CEE por na tipificação taxativa dos n.ºs. 1 e 2 do seu artigo 4º, restringida pelo n. 3 do mesmo preceito, não se subsumir a abertura de crédito com hipoteca titulada por escritura pública e assim estar prejudicado o seu enquadramento no artigo 10º alínea c) da mesma Directiva por tal acto ou operação não estar sujeito ao imposto sobre as entradas de capital previsto no mencionado artigo 4º.

2. Prejudicada também está a aplicação da jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias em que se estribou a douta sentença recorrida.

3. Sem esquecer, que em contrário do douto Acórdão do STA, de 17 de Janeiro de 2001, in Rec. 24351, também o mesmo Venerando Tribunal pelo douto Acórdão de 13DEZ2000, in rec. 25545, decidiu que a Directiva apenas dispõe sobre os impostos indirectos que incidem sobre reuniões de capitais, nada tendo a ver com a matéria da livre circulação de capitais os emolumentos notariais que foram cobrados pelo acto de constituição de propriedade horizontal e de divisão de um imóvel e cuja decisão foi sufragada pelo Acórdão n. 273/2002, de 19JUN2002 do Tribunal Constitucional.

4. A Tabela de Emolumentos Notariais, aprovada pela Portaria n. 996/98, de 25/11, não sofre de qualquer inconstitucionalidade, como de forma reiterada vem decidindo o Tribunal Constitucional — cfr. Acórdão n. 115/2002, in DR II Série, de 28MAI2002, pp. 10068 a 10077, tirado em plenário e os Acórdãos n.ºs. 210/2002, da 1ª Secção, de 22MAI2002, 273/2002, da 2ª Secção, de 19JUN2002, 305/2002,

da 2ª Secção, de 3JUL2002, 308/2002, da 2ª Secção, de 3JUL2002 e 372/2002, da 1ª Secção, de 26SET2002, ainda inéditos e de que se anexa fotocópia.

5. A douta sentença recorrida violou as normas legais acima mencionadas.

Não houve contra-alegações.

Neste STA o EPGA sustenta uma questão prévia: segundo o Ilustre Magistrado a liquidação foi feita pelo Notariado Privativo da Caixa Geral de Depósitos, sendo a receita em causa receita própria da mesma Caixa. A representação da Caixa não cabe à Fazenda Pública. Assim, e porque quem foi notificado para responder foi a Fazenda Pública e não a CGD ocorre uma nulidade processual, igual à falta de citação, pelo que se deve anular todo o processado a partir da petição inicial.

Ouvidas as partes, veio a Fazenda Pública defender que não ocorre a citada nulidade.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Impõe-se conhecer imediatamente a questão prévia suscitada pelo EPGA.

Aquele Exmº Magistrado baseia a sua asserção no art. 2º. § único do DL n. 35 982, de 23/11/46, ainda vigente, e no facto da CGD ser hoje uma sociedade anónima, representada em juízo e fora dele pelo respectivo Conselho de Administração (Vide Estatuto da Caixa Geral de Depósitos, aprovados pelo DL n. 287/93, de 20/8), sendo que estão em causa emolumentos do acto que são receita própria da Caixa.

Que dizer?

Não acompanhamos o pensamento expresso pelo Ilustre Magistrado.

Temos realmente para nós que tem aplicação à situação dos autos (emolumentos do acto) o art. 5º do referido DL n. 35 982 que dispõe que “os emolumentos devidos pelos actos lavrados na nota privativa da Caixa Geral de Depósitos constituirão receita do Estado e desta instituição”.

Assim, estando em causa receita que também é do Estado, temos como certa a legitimidade da FP para intervir nos autos.

Improcede assim tal questão prévia.

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

a) A impugnante procedeu, através de escritura pública de 9 de Novembro de 2001, à constituição de uma hipoteca para garantia das obrigações decorrentes de contrato de abertura de crédito celebrado entre si e a CGD, nos termos que constam de fls. 14 a 20.

b) Os serviços do Cartório do Porto do Notário Privativo da CGD, onde tal escritura foi lavrada, vieram a liquidar à impugnante emolumentos no montante total de 2 354,33 euros, nos termos resultantes da conta de fls. 21.

c) De tais emolumentos o montante de 2 304,45 euros foi calculado com base no art. 5º n. 1 da Tabela respectiva.

d) A impugnante pagou essa quantia em 9 de Novembro de 2001.

3. São três as questões a examinar nos presentes autos: se os emolumentos notariais, respeitantes a escritura pública de acto de abertura de crédito com hipoteca, são impostos, se violam o princípio da proporcionalidade, e se violam lei comunitária.

Apreciemos cada questão de per si.

Será que os emolumentos notariais são taxas ou impostos?

O que são os emolumentos notariais?

Importa qualificá-los.

Que se trata de uma *receita estadual* (ao menos na parte que cabe ao Estado) parece-nos pacífico.

Na verdade, os emolumentos notariais constituem receita estadual, pois foram cobrados por um Cartório Notarial. E sendo embora certo que se trata de um cartório privativo de uma sociedade anónima, de capitais exclusivamente públicos, visam embora também o financiamento de despesas públicas.

Mas será que têm natureza de *receita tributária*?

O Acórdão deste Supremo Tribunal de 21/6/95 (rec. 19.054) teve ocasião de abordar esta questão, no tocante aos emolumentos do registo comercial, de natureza idêntica aos emolumentos notariais, em termos que suscitam a nossa concordância.

Escreveu-se no citado aresto:

“Tem-se definido tributo como toda a prestação patrimonial estabelecida por lei a favor de uma entidade que tem a seu cargo o exercício de funções públicas, com o fim imediato de obter meios destinados ao seu financiamento.

“Ou, ainda, como toda a imposição coercitiva em dinheiro que o Estado arrecada, por força e na forma de lei.

“Incluem-se neste conceito, entre outras, e como principais categorias, tanto os impostos como as taxas (cfr. Alberto Xavier in Manual de Direito Fiscal, I, pág. 35; Nuno Sá Gomes, in C.T.F. n. 304-306, pág. 85 e Ac. do STA de 7/6/89, Rec. 5580 e doutrina ali citada).

“É costume distinguir, numa perspectiva jurídica, as receitas estaduais, entre as de direito público, obtidas por força do *ius imperii* ou *ius tributandi* do Estado, por isso receitas coactivas, e as de direito privado obtidas mediante processos ao alcance de qualquer particular, portanto receitas voluntárias, incluindo nas primeiras as taxas e os impostos e nas segundas os empréstimos e as receitas patrimoniais (cfr. Ac. desta Secção de 17/5/95 - rec. 19.053”.

E como distinguir as receitas das taxas e estas dos impostos?

Vejamos então.

A definição de *imposto* é pacífica.

Teixeira Ribeiro, in *Lições de Finanças Públicas*, 5ª Edição, a págs. 258, define-o como uma *prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos*.

Diogo Leite de Campos, no seu *Direito Tributário*, a págs. 22, define-o como uma *prestação patrimonial, integrada numa relação obrigacional, imposta por lei a um sujeito, a favor de uma entidade que exerça funções públicas, com o fim de satisfazer os seus objectivos próprios, e sem carácter de sanção*.

Nuno de Sá Gomes, no seu *Manual de Direito Fiscal*, Volume I, 1995, a págs. 59, define-o como *prestação patrimonial definitiva positiva e independente de qualquer vínculo anterior, definitiva e unilateralmente ou não sinalagmática, estabelecida pela lei a favor de entidades que exerçam funções públicas e para satisfação de fins públicos, que não constituam sanção de actos ilícitos*.

Com este último Autor, podemos dizer que se trata de:

- a) uma prestação patrimonial positiva;
 - b) independente de qualquer vínculo anterior;
 - c) definitiva;
 - d) unilateral ou não sinalagmática;
 - e) estabelecida por lei;
 - f) a favor de entidade que exerça funções públicas;
 - g) para satisfação de fins públicos;
 - h) que não constitua sanção ou prevenção de actos ilícitos.
- E como definir a *taxa*?

O conceito de taxa tem sido objecto de longa elaboração doutrinária e jurisprudencial.

Teixeira Ribeiro, na *Revista de Legislação e Jurisprudência*, n. 112, pág. 294, define-a como *a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semipúblicos, ou como o preço autoritariamente fixado de tal utilização*.

E o parecer da Procuradoria Geral da República, de 15 de Dezembro de 1992, in *Diário da República*, 2ª Série, de 4/6/93, reproduzindo o Parecer n. 64/80, bem como o Acórdão deste STA, de 10/2/83 (in *Acórdãos Doutrinários*, n. 257, pág. 579), defendem ser a taxa *o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semipúblicos, tendo a sua contrapartida numa actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento*.

Segundo Alberto Xavier, in *Manual de Direito Fiscal*, págs. 42 e 43, as taxas individualizam-se, *no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagnático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública, ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares*.

Para Sousa Franco, in *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e ss., *a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contraprestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre o contribuinte e um bem ou serviço público*.

Em suma, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada, pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semipúblicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte — Acórdão do STA de 2/3/94 - rec. 17.363 - in Ap. DR de 28/11/96, págs. 794 e ss.

Ora, posto isto, e pondo em cotejo as definições atrás expostas, devemos concluir que os **emolumentos notariais** são **taxas** e não impostos.

No caso traduzem a actividade administrativa de prestação de um serviço.

Que, no dizer de Alberto Xavier (obra citada, págs. 49-50), por se destinarem à retribuição de funcionários dos serviços respectivos recebem a designação de emolumentos.

E, como estamos perante uma relação jurídica de direito público e não perante uma relação jurídica de direito privado, estamos perante uma taxa e não perante um preço.

Como se refere no citado acórdão de 21/6/95, diremos que “quer do ponto de vista da actividade administrativa de prestação de um serviço — pressuposto de facto da obrigação legal em que a taxa se traduz — quer se considere o critério da natureza das relações jurídicas sempre terá de concluir-se, com segurança, que os emolumentos em causa liquidados como contrapartida ou contraprestação do serviço prestado... , mais não são do que uma taxa, com os atributos atrás enunciados, com realce para a natureza coactiva e o carácter bilateral ou sinalagnático”.

Daqui decorre que os emolumentos notariais que são, como se disse, taxas, são receita tributária estadual, com previsão na al. a) do n. 1, do art. 62º do ETAF.

Em suma: os emolumentos notariais são taxas.

E o utente que paga o tributo (taxa) retira dele a utilidade do serviço.

Assim, e como se escreveu no acórdão deste STA de 15/01/2003 (rec. n. 1549/02), “não pode pois afirmar-se que as taxas em causa estejam desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração, pois a comparação pretendida não deve fazer-se entre o custo individual de cada serviço prestado e o emolumento aí cobrado mas antes com os custos e emolumentos globais, nem sequer se mostrando que estes sejam superiores àqueles”.

Sendo, como são, taxas, os emolumentos em causa não estão submetidas ao princípio da legalidade, pelo que, diferentemente do que sustenta a impugnante, ora recorrida, não resultam ofendidos os art.ºs. 103º e 165º da CRP, não ocorrendo qualquer inconstitucionalidade orgânica.

Isto posto, apreciemos a segunda questão.

Diremos desde já que não há violação do princípio da proporcionalidade.

Escreveu-se no citado aresto:

”Nem ofendem o princípio da proporcionalidade, na vertente da proibição do excesso - art. 266º, 2, do mesmo diploma: “receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca”.

“A perspectiva a considerar, para o efeito, não é a da efectivação de mera operação material, havendo que atender à fé pública do acto notarial”.

É efectivamente uma jurisprudência que acolhemos, aliás na esteira de acórdãos quer deste STA quer do Tribunal Constitucional, refferenciados aliás no aresto citado.

Não se vê aqui pois qualquer ofensa ao art. 266º, 2, da CRP. A liquidação dos emolumentos notariais não merece pois censura, nesta vertente.

E que dizer da violação da Directiva Comunitária?

Aqui patentemente a impugnante, ora recorrida, não tem qualquer razão.

Na verdade, o que está em causa na referida Directiva é a livre circulação de capitais.

O que nada tem a ver com a hipótese dos autos, onde está em causa tão somente uma escritura respeitante a acto de abertura de crédito com hipoteca.

Isso resulta meridianamente dos considerandos da Directiva do Conselho n. 69/335/CEE, de 17/6/69.

Aí se escreveu que “o objectivo do Tratado é criar uma união económica”, sendo necessário “promover a livre circulação de capitais”.

E ainda:

“Considerando que os impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, actualmente em vigor nos Estados-membros, designadamente o imposto a que estão sujeitas as entradas de capitais nas sociedades e o imposto de selo sobre os títulos, dão origem a discriminações, duplas tributações e disparidades que dificultam a livre circulação de capitais, devendo, consequentemente, ser eliminadas por via da harmonização”.

É pois manifesto que a Directiva em questão não tem aplicação à hipótese dos autos.

A sentença recorrida, que acolheu a tese de que a liquidação impugnada viola lei comunitária, não pode assim manter-se.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, mantendo-se a liquidação impugnada, julgando-se consequentemente improcedente a impugnação. Custas pela recorrida apenas na 1ª Instância.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 4 de Junho de 2003.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Dever de acatamento das decisões dos tribunais superiores. Trânsito em julgado. Composição do litígio.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Revogada a sentença da 1ª instância pelo tribunal superior, que lhe determinou que “conheça do mérito da causa, se obstáculo diverso do ora arredado se não se lhe deparar”, não sobrevive nenhum segmento da sentença, pelo que nenhuma parte dela pode transitar em julgado.*
- 2 — *Na circunstância, impõe-se ao juiz proferir nova sentença, quer para que o litígio resulte composto, quer para que seja respeitado o dever de acatamento das decisões proferidas em via de recurso por tribunais superiores.*

Recurso nº 427/03. Recorrentes: Joaquim Carvalho Miranda e esposa; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Consº. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. Joaquim Carvalho Miranda e Teresa da Rocha Lemos, residentes em Casais, S. Martinho de Escariz, Vila Verde, recorrem do despacho do Mmº. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga que, na impugnação judicial do acto tributário de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano de 1991, julgou extinta a instância, por considerar “transitada em julgado a sentença, no que se refere à sua parte dispositiva que não foi objecto de recurso”.

Formulam as seguintes conclusões:

“1ª O M. Juiz do Tribunal “a quo” julgou extinta a instância com o argumento que, relativamente à douta sentença de 06-12-2001, daquele Tribunal, os impugnantes apenas recorreram de uma parte dessa mesma sentença tendo transitado em julgado a restante parte dispositiva.

2ª Contrariamente à opinião do M. Juiz a douta sentença de 06-12-2001 apenas decide que os impugnantes teriam de reclamar antes de impugnar pelo que o M. Juiz nem chegou a conhecer o mérito da causa, não existindo qualquer outra parte dispositiva.

3ª Nem, em boa verdade, poderia ter conhecido face à existência da questão prévia da alegada ausência de reclamação.

4ª Assim sendo os impugnantes apenas recorreram da única decisão que consta naquela sentença.

5ª Tal recurso foi considerado improcedente no TCA tendo, contudo, sido considerado procedente no STA, o qual apreciou e fixou o caso julgado, ordenando à 1ª Instância para conhecer do mérito da causa.

6ª O que não veio acontecer com o argumento que os impugnantes não recorreram da restante parte dispositiva. Só que. . .

7ª A douta sentença do Tribunal “a quo” proferida em 06-02-2001 não contém qualquer outra parte dispositiva.

8ª Sendo certo que cada decisão vincula nos seus termos os impugnantes não podiam ter recorrido de decisões inexistentes.

9ª Deste modo, a sentença de 06-02-2001 não transitou em julgado pelo que o M. Juiz do Tribunal “a quo” deveria ter conhecido do “mérito da causa”

10ª Assim sendo, a sentença em recurso, para além de não obedecer ao determinado pelo STA, é nula.

11ª Pelo que a sentença do Tribunal “a quo” violou as normas dos artº 660º nº 2, 668º nº 1 d) (1ª parte), 677º, 684 nº 2 e 4, todos do CPC, 124º do CPPT e 20º da CRP.

Termos em que, com o douto suprimento de V. Excelências, deve a sentença da 1ª Instância ser revogada, proferindo-se um acórdão onde seja dado provimento ao presente recurso, ordenando-se de novo ao Tribunal de 1ª Instância para conhecer do mérito da causa, ou, considerando-se a sentença nula”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Mmº. Juiz sustentou a sua decisão.

1.4. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, já que da sentença inicialmente proferida pela 1ª instância nada subsiste, o que implica a prolação de nova sentença, na falta de obstáculo impeditivo.

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

2. Patenteiam os autos as ocorrências processuais que seguem, relevantes para a apreciação do presente recurso:

A) Os recorrentes impugnaram, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, a liquidação de IRS relativo ao ano de 1991.

B) O Tribunal julgou extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, por entender que, tendo aderido ao regime do Decreto-Lei nº 124/96, de 10 de Agosto, os impugnantes haviam reconhecido a dívida resultante da liquidação, e “perdido o direito de se manter na lide”.

C) Foi provido o recurso jurisdicional interposto desta sentença para o Tribunal Central Administrativo (TCA), o qual mandou que fosse “proferido outro despacho que não seja de extinção da instância pelo invocado fundamento”.

D) O Tribunal de 1ª instância julgou improcedente a impugnação, porque, “para terem o direito de impugnar o acto tributário com base em erro na quantificação [...] tributável, teriam eles [impugnantes] que, previamente, ter reclamado nos termos dos artigos 84º e segs. do CPT — ver artº 136º. 1 do CPT”, o que não fizeram.

E) Interposto recurso para o TCA, este rejeitou a impugnação “por ilegal interposição devendo, por isso, manter-se a sentença recorrida”.

F) Este Supremo Tribunal Administrativo (STA), para onde recorreram os impugnantes, entendeu que, porque as correcções in-

trou�idas tinham sido “meramente aritméticas”, não havia lugar a reclamação graciosa obrigatória; e, assim, revogou o acórdão do TCA “e, com ele, a sentença da 1ª instância, em consequência [...] determinando a esta que conheça do mérito da causa, se obstáculo diverso do ora arredado se não se lhe deparar”.

G) Foi então proferido o despacho recorrido, deste parcial teor: “Nesta impugnação [...] verifica-se que, no [...] recurso, de 19.02.01 (fls. 149 a 152), vieram [...] discutir a sentença apenas no segmento que respeita à, ali afirmada, necessidade que, antes da impugnação, eles teriam de ter levado reclamação nos termos dos artigos 84º e segs do CPT, vindo a sentença a ser revogada.

Ocorre que, segundo o disposto no artº 684º.4 do CPC, *os efeitos do julgado, na parte não recorrida, não podem ser prejudicados pela decisão do recurso nem pela anulação do processo.*

Assim, o douto acórdão revogatório deve ser entendido como tendo revogado a sentença apenas naquele segmento.

O restante da parte dispositiva da sentença é, como parece evidente, de molde a, por si só, justificar a improcedência da impugnação.

Termos em que, considerando transitada em julgado a sentença, no que se refere à sua parte dispositiva que não foi objecto de recurso, se julga extinta a instância”.

3. Estamos perante uma impugnação judicial de acto tributário de liquidação referido ao ano de 1991, instaurada em 1997, e que mereceu, até ao presente, três decisões da 1ª instância, tendo sido apreciada por três vezes, também, em via de recurso jurisdicional — duas pelo TCA e uma por este STA.

Importa, nesta ocasião, conhecer do quarto recurso jurisdicional, o qual vem interposto da terceira sentença da 1ª instância que visou pôr termo à causa.

E a decisão não pode ser senão a que vem apontada, quer pelos recorrentes, quer pelo Exmº. Procurador-Geral Adjunto: tendo este STA, em 16 de Outubro de 2002, revogado o então recorrido aresto do TCA “e, com ele, a sentença da 1ª instância, em consequência determinando a esta que conheça do mérito da causa, se obstáculo diverso do ora arredado se não se lhe deparar”, impõe-se ao Tribunal Tributário recorrido que conheça do mérito da impugnação, se não houver outro impedimento a essa apreciação, distinto daqueles que até agora já foram afastados.

E não pode valer como obstáculo relevante ao cumprimento do assim decidido pelo Tribunal superior a subsistência de parte da sentença já proferida, por não atacada pela via do recurso, cuja “parte dispositiva [...] é, como parece evidente, de molde a, só por si, justificar a improcedência da impugnação”.

Nenhum segmento da sentença antes proferida pelo Tribunal de 1ª instância transitou em julgado.

Por um lado, o acórdão do STA é claro ao dar integral provimento ao recurso que apreciou e, em consequência, revogar a sentença, sem sobrevivência parcial, tanto que mandou proferir outra que conhecesse do mérito. O que não determinaria se julgasse que este já fora apreciado, com trânsito em julgado.

Por outro lado — e já bastaria, face à obrigação resultante do disposto no artigo 4º nº 1 Lei 3/99, de 13/1, que, assegurando a independência dos juizes, todavia ressalva “o dever de acatamento das decisões proferidas em via de recurso por tribunais superiores” —, não ocorre o trânsito em julgado de “partes dispositivas” da sentença, “de molde

a, só por si, justificar a improcedência”. O que transita em julgado são decisões judiciais, ditando a procedência ou a improcedência. Aquilo que o juiz não diz, por muito “evidente” que seja ou pareça, fica por dizer e, desse modo, não decide a causa, nem pode fazer caso julgado. Assim, sendo verdade que, na segunda sentença que neste processo proferiu, o Mmº. Juiz apreciou os argumentos dos impugnantes, e bem se vê que lhes não deu guarida, é, também, verdade que, quando se tratou de sentenciar, o que disse foi que se impunha, antes de impugnar judicialmente a liquidação, reclamar da fixação da matéria tributável, sem o que tal impugnação não era admissível. E foi por essa reclamação não ter havido, e só por isso, que ditou a improcedência da impugnação.

Relembremos o que então escreveu: “Ora, para terem o direito de impugnar o acto tributário com base em erro na quantificação (em substância, feita por eles, visto que os proveitos e custos constantes da declaração de substituição foram aceites pela AF) da matéria tributável, teriam eles que, previamente, ter reclamado nos termos dos artigos 84º e segs. do CPT ver artº 136º. 1 do CPT.

Vemos que não o fizeram, pelo que a impugnação deverá improceder.

Termos em que se julga a impugnação improcedente [...]” (o sublinhado é nosso).

Em súmula, importa que seja proferida nova sentença, quer para que se componha o litígio, quer para que se cumpra o ditame do Tribunal superior, o qual mandou conhecer “do mérito da causa, se obstáculo diverso [...] não se [...] deparar”.

Procedem, pelo exposto, as conclusões das alegações de recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, anular a sentença recorrida, para que seja substituída por outra que, nada mais obstando, aprecie o mérito da impugnação judicial.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 4 de Junho de 2003.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1.ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso n.º 440/03. Recorrentes: José Joaquim Pinto Lopes e outro.
Recorrida: Empresa das Águas do Gerês, SA. Relator: Exmo Cons.º
Vitor Meira.

Inconformados com a decisão proferida pelo M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga que concedeu provimento ao recurso interposto por "Empresa das Águas do Gerês, S.A." relativo a um despacho do chefe da repartição de finanças de Terras de Bouro, vieram os interessados José Joaquim Pinto Lopes e Manuel Gomes Alves recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo de tal despacho, pedindo a sua revogação. Formularam as seguintes conclusões:

1. Os Recorrentes têm legitimidade para impugnar o duto Despacho recorrido por meio do presente recurso, nos termos do disposto no artigo 9.º, n.º 1, e no artigo 285.º, ambos do CPPT, por força do seu interesse legalmente protegido na aquisição do imóvel penhorado, posto que intervêm na execução na qualidade de melhores proponentes em sede da venda por negociação particular em curso, e o duto Despacho recorrido julga admissível no caso o exercício de direito de preferência, em prejuízo da entrega do bem antes determinada.

2. Por tal motivo, e visto que, interposto pela invocada preferente o recurso que veio a ser decidido pelo duto Despacho recorrido, a questão ali suscitada da admissibilidade do exercício de direito de preferência, era susceptível de afectar, como afectou, a esfera jurídica dos Recorrentes, tornando condicional ou precária a entrega do bem e tendo o efeito de suspender a venda antes determinada em seu favor, os Recorrentes deviam ter sido citados para se pronunciarem acerca da pretensão formulada pela dita preferente.

3. Assim, a falta da sua citação para tal intervenção constitui uma violação do princípio do contraditório, e acarreta a nulidade do processado posteriormente à petição por força do disposto nos artigos 194.º e 195.º do CPC, a qual deve ser declarada invalidando o duto Despacho recorrido, ordenando-se a citação dos ora Recorrentes para se oporem ao recurso apresentado pela alegada preferente, seguindo depois este os seus ulteriores termos.

4. Não há lugar ao exercício de direitos de preferência no âmbito da venda de bens penhorados por negociação particular, na qual, por força da tramitação prevista pelo artigo 905.º do CPC, a venda é efectuada por meio de pessoa designada para o efeito que age como mandatário, e que negocia directamente com os proponentes e celebra directamente a venda com o apresentante da melhor proposta.

5- Os actos absolutamente anómalos e irregulares praticados no processo - a convocatória para a reunião, a referida hasta pública, a adjudicação - de nenhum modo se enquadram no processamento da venda por negociação particular, e desvirtuam-na como venda extrajudicial negociada e concluída directamente com o adquirente, constituindo actos que devem ser considerados inexistentes ou totalmente ineficazes, não podendo aceitar-se que o duto Despacho recorrido tenha sancionado a prática de tais actos, designadamente para proporcionar a possibilidade do exercício de um direito de preferência que não é legalmente admissível na venda por negociação particular.

6. Deve, assim, revogar-se o duto Despacho recorrido por violação de todo o disposto no artigo 905.º do CPC, confirmar-se a decisão

do órgão da execução que considera inadmissível o exercício do direito de preferência na venda por negociação particular, e julgando inexistentes ou ineficazes os actos anómalos praticados no processo, ordenar a venda do bem penhorado aos Recorrentes, por ser deles a melhor proposta.

A "Empresa das Águas do Gerês, S.A." contra-alegou no sentido da manutenção da decisão recorrida.

O M.º Juiz sustentou a decisão.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia para conhecer do recurso por na 1.ª conclusão os recorrentes afirmarem um facto que o M.º Juiz não estabeleceu.

Ouidos os recorrentes sobre tal questão prévia veio ele dizer que embora a decisão recorrida não aborde expressamente aquele facto, o mesmo está nela implícita, cabendo por isso a este Supremo Tribunal Administrativo a competência para conhecer do recurso.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167.º do Código de Processo Tributário e 32 n.º1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1.ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo "quid disputatum" e não pelo "quid decimum", para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustentam os recorrentes que tem legitimidade para recorrer por serem os melhores proponentes em sede de venda por negociação particular. Tal facto não consta do probatório da decisão recorrida nem do discurso da mesma, não podendo, contrariamente ao que pretendem os recorrentes, considerar o mesmo implícito na referida decisão, já que não pode aqui conhecer-se de matéria de facto. Daí a incompetência do Tribunal para conhecer do recurso.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelos recorrentes, fixando em € 120 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — Vitor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Mendes Pimentel.

Acórdão de 4 de Junho de 2003.

Assunto:

Nulidade de sentença. Oposição entre fundamentos e decisão.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Ocorre nulidade de sentença, por oposição entre os fundamentos e a decisão, quando ela contenha um vício lógico.*
- 2 — *Existe um vício deste tipo quando, depois de ter considerado que a prova produzida na fase introdutória dos embargos e admitida por despacho do juiz, que considerou produzida a prova testemunhal e transitou em julgado, não permitia conhecer da nulidade nele consentida de violação do princípio do contraditório e suas consequências em sede de sentença, o Tribunal “a quo” ordena que os autos baixem ao tribunal recorrido para que se realize a produção da prova testemunhal omitida.*

Recurso n.º 456/03; Recorrentes: João Filipe Miranda da Franca e mulher; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Ex.^{mo} Cons.º Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - João Filipe Miranda da Franca e mulher deduziram embargos de terceiro contra à penhora efectuada no processo de execução com o n.º 86/060165.9 por dívidas provenientes de IVA, juros compensatórios e dívidas ao CRSS de Coimbra, no montante global de 9.849.710\$00.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra julgou procedente os referidos embargos, por decisão de 20/5/99.

Inconformada a Fazenda Pública interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, que o julgou procedente.

Do acórdão deste Tribunal vieram agora os embargantes interpor o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1. Ao considerar improvida a 1.ª conclusão do recurso, importa reconhecer sanada a nulidade que resulta da inobservância do contraditório na fase de produção de prova testemunhal.

2. Por outro lado, não se debruçou o douto Tribunal recorrido sobre as conclusões 2ª e 3ª, nos termos em que vieram propostas, porquanto não enunciou nem clarificou quais os elementos probatórios existentes nos autos foram desconsiderados ou não foram adequadamente sopesados.

3. A fundamentação que suportou a decisão quanto às conclusões 2ª e 3ª é contraditória com a que estribou a 1ª conclusão.

4. O despacho do Sr. Juiz da 1ª Instância datado de 16/04/1999 e constante de fls. 100/107 decidiu considerar produzida toda a prova, ordenando a notificação das partes para apresentarem alegações escritas.

5. Tal decisão, porque não foi objecto de recurso, transitou em julgado e impede que se renove a produção de prova testemunhal.

6. O douto acórdão recorrido, ao pretender que baixem dos autos à 1ª Instância para nova inquirição das testemunhas arroladas com observância pelo contraditório, ofende o caso julgado.

7. Violou, assim, o douto acórdão recorrido o disposto nos art.ºs 660º, n.º 2, 684º, n.º 3, 690, n.º 1 e 713º do C. P. C.

8. A douta decisão recorrida deverá, assim, ser revogada e substituída por outra que julgue improcedentes também as conclusões 2ª e 3ª, mantendo, em consequência, a decisão proferida na 1ª Instância.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento parcial do recurso uma vez que o acórdão recorrido é nulo, nos termos do disposto no art.º 668º, n.º 1, al. c) do CPC, dado que ocorre contradição “entre a solução dada à 1.ª conclusão do recurso de fls. 114 e a decisão final (cuja fundamentação está no discurso sobre direito probatório feito a propósito das 2ª e 3ª conclusões referidas)”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 O aresto recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

1. Em 23.3.94 a R.F. da Lousã procedeu à penhora de uma casa de habitação com as características constantes do respectivo auto, a que os autos aludem.

2. Tal prédio foi inscrito na matriz em nome de Manuel Maria Miranda da Franca.

3. Sobre o qual impende execução fiscal por reversão de dívidas da empresa de que foi sócio gerente.

4. Os embargantes não tiveram qualquer intervenção no presente processo de execução do qual emana a penhora.

5. Não representam o executado no presente processo de execução.

6. Os embargantes são donos do terreno onde se encontra implantada a construção ora penhorada, desde 1983.

7. Que adquiriram por compra aos seus anteriores donos através de escritura pública realizada em 4.4.83.

8. Este terreno constitui, de facto, um quintal afecto à casa de morada dos embargantes sita na Videira, Foz de Arouce, Lousã.

9. Adquirida por estes por escritura realizada em 1983.

10. A casa está construída em terreno do embargante, sendo o próprio embargante quem a edificou.

11. O irmão do embargante, Manuel Franca, tem dificuldades económicas.

12. Existindo empréstimos do embargante ao irmão.

13. Nas traseiras da residência de João Franca existe uma outra casa.

14. O casal Franca é proprietário, também, do referido quintal, integrado no chamado Casal de S. João, onde reside.

15. O acesso à casa em questão é feito através da referida propriedade do embargante.

16. A casa em questão pertence a João Franca, que nunca vendeu qualquer terreno ao irmão Manuel Franca.

17. A vida deste irmão Manuel Franca começou a correr mal.

18. Ele contraiu dívidas elevadas, inclusivamente para com o próprio irmão João Franca.

19. Foi João Franca quem concluiu a obra.

20. Com a ideia de a atribuir ao filho do embargante.

21. O desenhador Amílcar Lopes fez um projecto de alterações à casa existente no fundo do quintal nas traseiras da própria residência de João Franca.

22. De acordo com o pretendido por João Franca que o acompanhou na circunstância.

3 - Os recorrentes arguem, na sua motivação do recurso, a nulidade do aresto “a quo” por contradição entre os fundamentos e a decisão (conclusão 3ª).

Importa começar por conhecer desta questão, na medida em que, podendo a sua solução afectar a validade da decisão recorrida, ela é logicamente prioritária (artº 124º do CPPT).

Esta nulidade, prevista nos artºs 125º do CPPT e 668º, nº1, al. c) do CPC, ocorre quando entre a fundamentação e a decisão existir um vício lógico.

Neste caso, como ensina Alberto dos Reis, in CPC anotado, vol. V, pág. 141, "a construção da sentença é viciosa, pois os fundamentos invocados pelo juiz conduziram logicamente não ao resultado expresso na decisão, mas a resultado oposto".

No caso em apreço, os recorrentes defendem que existe uma nulidade deste tipo, dado que a "sanação de nulidade de inquirição de testemunhas sem respeito pelo contraditório não é conciliável com a exigência de realização de nova inquirição, desta feita com total respeito pelo princípio do contraditório e com o propósito de obter prova definitiva".

Ora, constata-se, efectivamente, que no aresto recorrido, apreciando-se a questão suscitada pela então recorrente FP sobre a violação do princípio do contraditório, o Tribunal "a quo" decidiu que, tendo a inquirição das testemunhas prevista no artº 354º do CPC por finalidade um juízo informatório sobre a posse, saber se o embargante é terceiro e outras questões susceptíveis de comprometer o êxito dos embargos, que não dispensa, em nenhuma circunstância, a produção da prova em audiência contraditória, conforme o disposto nos artºs 133º e 293º do CPT, o que constitui nulidade relativa, o certo é que, não tendo sido arguida essa nulidade em recurso a interpor do despacho interlocutório que considerou produzida a prova testemunhal, o mesmo se apresenta a coberto do caso julgado formal, não sendo de conhecer da nulidade nele consentida de violação daquele princípio do contraditório.

No entanto, aquele Tribunal entendeu que, tendo a inquirição das testemunhas apresentadas pelo embargante na fase introdutória dos embargos por finalidade esse juízo informatório, não pode assumir a relevância probatória que lhe foi dada pela sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância, pelo que se torna patente que "a acção foi decidida desrespeitando a exigência legal de certo meio de prova, na medida em que o tribunal recorrido deu como provados factos com base num meio de prova distinto daquele que a lei exige, a saber, valorou livremente nos termos do artº 396º do C. Civil a prova testemunhal da fase introdutória (colhida sem a presença da parte contrária contra quem as testemunhas foram opostas) como se da fase contraditória dos embargos se tratasse, em contrário do disposto no artº 655º nº 2 CPC - quando a lei exija, para a existência ou prova de facto jurídico, qualquer formalidade especial, não pode esta ser dispensada", para concluir ordenando "a baixa dos autos ao Tribunal recorrido para que neste se realize a necessária prova testemunhal omitida".

Isto é, no essencial, depois de considerar que a prova produzida na fase introdutória dos embargos e admitida por despacho do juiz, que considerou produzida a prova testemunhal e transitou em julgado, não permitia, assim, conhecer da nulidade nele consentida de violação do princípio do contraditório e suas consequências em sede de sentença, o Tribunal "a quo" ordenou que os autos baixassem ao tribunal recorrido para que se realizasse a produção da prova testemunhal omitida, por entender que, com a valoração dessa prova nessa fase

introdutória como se da fase contraditória se tratasse, a acção foi decidida desrespeitando a exigência de certo meio de prova, na medida em que o tribunal recorrido deu como provados factos com base num meio de prova distinto daquele que a lei exige.

Há, pois, um vício lógico entre a fundamentação do aresto recorrido e a sua parte decisória, o que justifica a anulação do referido aresto.

3 - Termos em que se acorda em anular o acórdão recorrido, concedendo provimento ao recurso, ficando, assim, prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas nas conclusões da motivação. Sem custas.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 4 de Junho de 2003.

Assunto:

Contribuição industrial. Dedução de lucros retidos e reinvestidos. Artigo 44º do Código de Contribuição Industrial. Artigo 15º do DL n.º 442-B/88, de 30/11 e artigo 2º n.º 1 al. b) do DL n.º 215/89, de 1/7.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O benefício fiscal previsto no art.º 44º do CCI, traduzido na dedução dos lucros retidos e levados a reservas, quando na verificação dos demais condicionalismos legais, ocorre ainda que, contabilisticamente, aqueles lucros só depois hajam sido escriturados como levados a reservas.

II — O artigo 15º do DL n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, que aprovou o CIRC, referindo-se expressamente a "lucros retidos e levados a reservas" não intentou alterar nem alterou o sentido que se vinha dando ao anterior artigo 44º do CCI, já em homenagem ao princípio dos direitos adquiridos.

Recurso nº 458/02. Recorrente: COTESI - Companhia de Têxteis Sintéticos, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com o aliás douto acórdão do Tribunal Central Administrativo que lhe negou provimento ao recurso que interpusera da decisão do TT de 1ª Instância do Porto que, por sua vez, lhe julgara apenas parcialmente procedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação adicional de IRC, relativo ao exercício de 1991, e assim manteve aquela sentença na parte em que julgara improcedente a impugnação, no ainda controvertido ponto, atinente à não consideração, pela totalidade, da dedução ao lucro tributável do dito exercício do ano de 1991 da quantia de 183.005.923\$00, a

titulo de lucros retidos e reinvestidos, ao abrigo do artigo 44º do Código de Contribuição Industrial (CCI), na redacção que lhe deu o DL n.º 197-C/86, de 18 de Julho, dele interpôs o presente recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a recorrente Cotesi - Companhia de Têxteis Sintéticos, SA, nos autos convenientemente identificada.

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

1. *A douda decisão recorrida deu como provada a constituição e reforço das provisões no montante de Esc. 2.680.500.000.*

2. *Tais provisões foram acrescidas ao lucro tributável dos anos em que foram constituídas ou reforçadas, dada a impossibilidade legal de serem consideradas custo fiscal.*

3. *A constituição e reforço das provisões mais não constituíram que efectivas retenções de lucros.*

4. *Transferidos em 1992 para a conta de Reservas Livres.*

5. *Por tais motivos, deveria a decisão recorrida ter dado cumprimento ao disposto no artigo 44º do Código da Contribuição Industrial que dispõe para lucros retidos ou levados a reservas.*

6. *A improcedência da impugnação teve por base uma errada interpretação do referido artigo 44º do Código da Contribuição Industrial.*

7. *A douda decisão recorrida violou, por errada interpretação e aplicação, as disposições do art.º 44 do Código de Contribuição Industrial, o art.º 2 n.º 1 al. a) do Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho e o art. 11 da Lei Geral Tributária.*

Aliás, já com o requerimento de interposição daquele recurso - cfr. fls. 236 e 237 dos autos - e em abono da tese que depois sufragou, juntara cópia de acórdão desta Secção, de 22-03. 2000, proferido no processo n.º 24.329, em que também era Recorrente e onde, apreciando precisamente a questão jurídica reequacionada no presente recurso jurisdicional, apesar de referente ali ao exercício de 1989, este Supremo Tribunal deu claro e inequívoco acolhimento à tese sufragada pela Recorrente e, assim, julgou em conformidade integralmente procedente a respectiva impugnação judicial, anulando consequentemente toda a liquidação adicional - cfr. fls. 240 a 244 -.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal teve vista dos autos - cfr. fls.280 verso -.

Colhidos os vistos legais, e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

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

a) *A impugnante apresentou a sua declaração modelo 22 do exercício de 1991 em 1/6/92 (cfr. informação de fls. 67) ;*

b) *Com base nessa declaração a impugnante autoliquidou a quantia de 22.312.810\$00 (cfr. mesma informação);*

c) *No seguimento do exame externo realizado pela Fazenda Pública, esta procedeu à correcção da matéria colectável, por rectificação de benefício DLRR, no montante de 93.497.33\$00 (cfr. fls. 45);*

d) *A impugnante contabilizou na conta de provisões para riscos e encargos várias verbas nos exercícios de 1986, 1987 e 1988 que a mesma pretende que sejam considerados como lucros retidos e levados a reservas (cfr. confissão dos arts.17º e ss. da PI) ;*

e) *Não foram pagos à impugnante juros indemnizatórios relativamente aos montantes pagos em excesso e cujo direito de reembolso já lhe foi*

reconhecido em virtude de se ter tratado de erro imputável à administração uma vez que à data da correcção efectuada já era do conhecimento da mesma qual era o valor relevante para efeitos de DLRR (cfr. doc. de fls. 91 e ss.)

2.2. *Com interesse para a decisão, julgam-se, igualmente, provados, atento o disposto no art. 712º CPC, os factos seguintes que se aditam ao Probatório.*

f) *Com vista a apreciar impugnação deduzida pela Cotesi - Companhia de Têxteis Sintéticos, liquidação SA. contra liquidação adicional relativa IRC de 1989, foi, em 24/10/96, ao elaborada a informação da DSPIT da DGCI (constante de fls. 69 a 73) baseada, segundo se refere na própria informação, em elementos colhidos em fiscalização feita à mesma Cotesi, SA., e de tal informação consta, além do mais:*

1. *Em 1986 a Impugnante constituiu reservas livres no montante de 192.610.953\$00, conforme relatório de fiscalização do exercício de 1987 (anexo 1) .*

De qualquer forma convém frisar que para o investimento de 1986 de Esc. 201.084.987\$00, existiam reservas livres de: (Anexo 2)

1984.....Esc. 123.027.781\$00

1985.....Esc. 295.945.747\$00

As reservas de 1984 de Esc.123.027.781\$00 podem ser reinvestidas em 1985, 1986 e 1987.

As reservas de 1985 de Esc. 295.945.747\$00 podem ser reinvestidas em 1986, 1987 e 1988.

As reservas de 1984, no montante de Esc.123.027.781\$00 foram completamente absorvidas pelo investimento de 1986.

Das reservas de 1985, no total de Esc.295.945.747\$00, foram utilizadas Esc. 78.057.206\$00, pelo ficou como reserva remanescente de 1985, Esc. 217.888.540\$00 (que poderão ser reinvestidas em 1987 e 1988) .

2. *Em 1987, investimento relevante termos de o em D.L.R.R., foi 138.721.872\$00, que poderia ser deduzido em 1988, 1989 e 1990, em parcelas de Esc.46.240.624\$00, ou seja, 1/3 de Esc. 138.721.872\$00.*

Das reservas de 1985, - Esc. 217.888.540\$00 - foram utilizadas 138.721.872\$00, pelo que a reserva remanescente de 1985, susceptível de ser utilizada em 1988, passou a ser de Esc. 79.166.669\$00.

Como se referiu, em 1986 foi constituída uma reserva (de lucros) de Esc. 192.610.953\$00.

Assim, de 1985 remanesce a reserva de Esc. 79.166.669\$0 e de 1986 existe uma reserva de Esc. 192.610.953\$00

Total.....Esc. 271.777.622\$00

3. *Em 1988 investimento efectuado foi de Esc. 584.840.646\$00, sendo aceite em termos de D.L.R.R., apenas, Esc.407.247.643\$00, resultante de “Lucros Levados a Reversas”.*

- em 1985 (remanescente).....Esc. 79.166.669\$00

- em 1986.....Esc. 192.610.953\$00

- em 1987.....Esc. 135.470.021\$00

Total.....Esc. 407.247.643\$00 (anexo 3)

que poderão ser deduzidos em 1989, 1990 e 1991, na proporção de 1/3 investimento de 1988 (para qual existiam “Reservas” de Esc. 407.247.643\$00), ou seja, no montante de Esc. 135.749.214\$00.

4. *Em 1989, o Contribuinte apresentou de Lucro Tributável Esc. 776.487.384\$00, e deduziu no Quadro 18, Linha 22 - Benefícios Fiscais - Anexo 22-A, Esc.296.274.876\$00, pelo que a Matéria Colectável foi de Esc. 480.212.508\$00.*

Aquando da análise interna à Declaração Mod. 22 de 1989 da Cotesi, SA. -2º Apuramento, conforme fundamentações das correcções efec-

tuadas, (Q 17 da Decl. Mod. DC-22) foram efectuadas rectificações ao benefício do D.L.R.R., apoiando-se nos relatórios de exame externo (anexo 4).

Considerou-se, então, como “Reservas” existentes aquando do investimento de 1988, de Esc. 584.840.771\$00, as seguintes:

- Remanescente de 1985.....Esc. 79.166.669\$00
- Remanescente de 1986.....Esc. 53.889.081\$00
- Constituídas em 1987.....Esc. 135.470.021\$00
- Total.....Esc. 268.525.771\$00

o que determinaria um montante de D.L.R.R. dedutível em 1989, 1990 e 1991 de Esc. 89.508.590\$00.

Assim, foi considerado como D.L.R.R. dedutível em 1989 o

- Reinvestimento de 1986.....Esc. 67.028.329\$00
- Reinvestimento de 1987.....Esc. 46.240.624\$00
- Reinvestimento de 1988.....Esc. 89.508.590\$00
- Total.....Esc. 202.777.543\$00

Como o Contribuinte tinha deduzido Esc. 296.274.876\$00 e dado que foi considerado Esc. 202.777.543\$00, foi acrescido à Matéria Colectável o montante de Esc.93.497.333\$00.

5. No artigo 37º da p.i. de Impugnação, o Contribuinte refere taxativamente que a “correção ao lucro fiscal de 1989 deveria apenas ascender a 47.256.709\$00, e de facto deveria ter sido esse montante e não os Esc.93.497.333\$00 apurados no 2º Apuramento à Declaração Mod. 22 do exercício de 1989. A razão de ser desta diferença resulta de o D.L.R.R. dedutível em 1989, constante do 2º Apuramento ter considerado, relativamente exercício de 1988, como montante de D.L.R.R. dedutível em 1989, Esc. 89.508.590\$00 (1/3 de Esc. 268.525.771\$00), quando deveria ter considerado Esc. 135.749.214\$00 (1/3 de Esc. 407.247.643\$00).

Assim, em 1989, o Contribuinte poderia deduzir, das reservas reinvestidas em:

- 1986.....Esc. 67.028.329\$00
- 1987.....Esc. 46.240.624\$00
- 1988.....Esc. 135.749.214\$00
- Total.....Esc. 249.018.167\$00

Como o SP deduziu Esc. 296.274.876\$00, deveria ter sido feito um acréscimo à Matéria Colectável de Esc. 47.256.709\$00 e não Esc. 93.497.333\$00, pelo houve um acréscimo indevido de Esc. 46.240.624\$00.

No que se refere ao montante do investimento relevante para efeitos de D.L.R.R. efectuado 1987, pela ora Impugnante, como se pode verificar pelo “Relatório da Fiscalização” e nomeadamente no Quadro 09 do mapa de apuramento, Mod. 197-G, é de Esc. 138.721.872\$00 (anexo 1).

Quanto à questão suscitada pela D.D.F. do Porto, concretamente, “se o citado investimento (1987) se encontrava coberto na totalidade por reservas constituídas em exercícios anteriores a 1986, ou levou em conta, parcialmente, as reservas constituídas neste último exercício (1986)”, temos a informar que existiam “reservas de 1985” de Esc. 217.888.540\$00, das quais foram utilizadas Esc. 138.721.872\$00, pelo que a “Reserva remanescente de 1985”, susceptível de utilização em 1988, passou a ser de Esc. 79.166.669\$00.

Em 1986 foi constituída uma “Reserva” (de lucros) no montante de Esc. 192.610.953\$00

g) A Recorrente entregou em 1/6/92 declaração de rendimentos modelo 22 de IRC e respectivos anexos referente ao exercício de 1991 (cfr. docs. de fls. 23 a 30 e 32 a 35).

h) Para efeitos de apuramento do lucro tributável deste exercício de 1991 a impugnante deduziu (reportando-se ao estatuído no art. 44º do CCI) ao lucro tributável, o montante de 183.005.923\$00 relativo ao benefício da DLRR, ao investimento efectuado no exercício de 1988, no total de 584.840.771\$00 (cfr. docs. de fls. 23 a 30 e 32 a 35).

i) Com base no lucro tributável assim declarado foi-lhe liquidado IRC no montante de Esc. 22.312.810\$00, que pagou em Agosto de 1992 (cfr. doc. de fls. 37).

j) Posteriormente foi corrigido o lucro tributável e liquidado adicionalmente, 6/9/95, IRC (de 1991) no montante de Esc. 33.659.040\$00, acrescido da respectiva derrama no montante de Esc. 3.365.904\$00 de juros compensatórios de Esc. 13.312.243\$00, quantias pagas pela impugnante em 6/12/95 (cfr. docs. de fls. 39 a 45).

k) A AF procedeu às correcções referidas com o fundamento seguinte: «Rectificação benefício DLRR, resultante do exame externo:

DLRR dedutível em 1991: 89.508.590\$00 - apurado em exame externo.
DLRR deduzido em 1991: 183.005.923\$00
Correcção: 93.497.333\$00.» (cfr. fls. 45).

l) Em 1988 a contabilidade da impugnante indicava como reservas existentes e escrituradas como tal, nos três últimos exercícios anteriores a 1988, o montante de 268.525.771\$00.

m) No final exercício de 1987, a impugnante apresentava na conta de «Provisões para riscos e encargos» o montante de Esc. 2.680.500.000\$00, dos quais Esc. 500.000.000\$00 correspondem a um reforço efectuado no exercício de 1985, Esc. 200.000.000\$00 correspondem a um reforço de 1986 e Esc. 200.000.000\$00 correspondem a um reforço de 1987 (os reforços correspondem ao total de Esc. 900.000.000\$00, para os três anos em questão) mas a impugnante não utilizou tais movimentos para cobertura de quaisquer riscos - cfr. docs. de fls. 47 a 50.

n) A impugnante transferiu, no exercício de 1992, as «Provisões para riscos e encargos» em excesso, no montante de Esc. 2.680.500.000\$00 para conta de «Reservas livres» (cfr. doc. de fls. 52).

o) Por despacho do DDF do Porto foi parcialmente revogada a correcção feita pela AF ao lucro tributável de 1991, na parte correspondente ao acréscimo de 46.240.624\$00 (entendeu a AF que a correcção ao lucro deveria ascender apenas a 47.256.709\$00 e não a 93.497.333\$00).

E perante esta factualidade o Tribunal ora recorrido, o Tribunal Central Administrativo - Secção de Contencioso Tributário, julgou improcedente o recurso jurisdicional que apreciava, assim mantendo a sentença do TT de 1ª Instância do Porto que, repete-se, julgara apenas parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida pela ora Recorrente Cotesi, pois confirmou a antes decretada improcedência da impugnação judicial relativamente à também requerida e perseguida anulação da liquidação adicional de IRC, referente ao ano de 1991, quanto às verbas que a AF não aceitou como dedução ao lucro tributável - DLRR - benefício fiscal consagrado pelo invocado art.º 44º do CCI, verbas que, apesar de contabilizadas pela Recorrente nos exercícios de 1986 a 1988 na conta de provisões, não poderiam ser consideradas como lucros reinvestidos ou levados a reservas para o referido ano de 1991 e assim beneficiar daquela dedução,

Pois se entendeu e considerou antes e além do mais que, em face de o probatório fixado e ora assente, até por não controvertido, “...

na lógica do próprio sentido económico-financeiro que deve ser dado à expressão « lucros levados a reservas » só naquela data de 1992 [Dezembro de 1992 tal como se apurou e estabeleceu nas alíneas m) e n)] a empresa (no seu juízo de gestão) considerou aqueles montantes como lucro retido, com a conseqüente regularização contabilística.

Tais quantias não poderiam, portanto, aproveitar do benefício do art.º 44º do CCI, relativamente ao ano de 1991.”

Para, a final e em sede decisória, se concluir que “... à luz do art.º 44º do CCI a recorrente não podia beneficiar do DLRR cujo valor foi acrescido pela AF nas correções que efectuou ao lucro tributável, também o n.º 1 do art.º 15º do DL 442-B/78 lhe não poderia conferir esse direito.”

É contra o assim decidido que continua a insurgir-se a Recorrente, nos termos que se deixam relatados e de harmonia com a síntese conclusiva das alegações apresentadas e que se deixaram transcritas e ainda com o inofismável apoio que, para o efeito, sustenta dever encontrar-se no teor doutrinário e sentido decisório do aresto invocado e cuja junção aos presentes autos promoveu,

Acórdão que, mais aduziu, dirimiu questão jurídica precisamente idêntica à aqui ajuizada, mediante aplicação das mesmas regras de direito aos mesmos, ou no mínimo idênticos, factos materiais subjacentes, pois que, neste último e ainda perante aqueles factos, nele se concluiu e decidiu que “... tratando-se de lucro retido e verificando-se os demais condicionalismos legais previstos nos art. 44º do CCI, 15º do DL 442-B/88, de 30/11 e 2º n.º 1 al. a) do DL 215/89, de 1/7, forçoso é concluir pelo direito à predita dedução por banda da recorrente.”

Tudo visto cumpre decidir.

Tem razão Recorrente e o sentido decisório que propugna com o presente recurso jurisdicional impõe-se, quer pela sua bondade e consistência jurídicas, tal como bem sabiamente se demonstrou nos considerando em que se estriba, quer, ainda e fundamentalmente, pela consideração e tratamento idêntico dos casos análogos que, com vista à interpretação e aplicação uniformes do direito, a lei - art.º 8º n.º 3 do Código Civil - recomenda ao julgador observe nas decisões que lhe cumpra proferir.

Registe-se que em ambos é, com efeito, Impugnante e Recorrente a ora Recorrente Cotesi - Companhia de Têxteis Sintéticos, S A , e que em ambos se controverte a bondade do entendimento da AF que, na sequência de exame externo, procedeu à correção da matéria colectável em IRC, ali para o ano de 1989 e aqui para o exercício de 1991, por não consideração de determinados montantes/valores que a ora Recorrente inscrevera nas respectivas declarações modelo 22 como constituindo lucros retidos e levados a reservas, assim, integrando benefício fiscal a que se refere o art.º 44º do CCI,

E de cuja não consideração como tal, aqui já em sede de decisão judicial, por só em 1992 a empresa ter considerado aqueles montantes como lucro retido e operado a correspondente regularização contabilística, emergiram as impugnadas liquidações adicionais.

E são também ainda bem os mesmos os factos/situações a que importa aplicar o direito, pese embora a circunstância de ali estar em causa liquidação adicional atinente a IRC do ano de 1989 e aqui a liquidação adicional de IRC de 1991.

Atente-se, compaginando, por suficientemente esclarecedores sobre o ponto, nos valores indicados em 4, 5, 6, 7, 8, e 9 do probatório do invocado acórdão fls. 241 e 241 verso e nos valores aqui apurados e fixados sob as alíneas f), f) 1, m) e n) do probatório.

Como ali também aqui se considerou que “... a quantia de 2.680.500.000\$00, imputada à conta Provisões para riscos e encargos não poderia ser considerada nem subsumível ao conceito de lucros retidos na empresa ou lucros levados a reservas pois que, para tanto, “importava que tal montante tivesse sido levado, em termos contabilísticos e em tempo oportuno, a reservas; tendo-o sido apenas em 31/12/92, nunca poderia ser deduzido a título do D.L.R.R. para exercícios anteriores”.

E nesta parte também a impugnação judicial veio a ser julgada improcedente pelo TT de 1ª Instância decisão depois confirmada pelo acórdão aqui em crise.

E igualmente “Contra este entendimento reagiu a ora recorrente, afirmando que aquela quantia representa uma efectiva retenção de lucros, susceptível de beneficiar do disposto no art.º 44º do C.C.I., ...”

Daí que, do mesmo modo, a questão a decidir no presente recurso jurisdicional seja ainda e também a de saber se a referida dedução foi conforme à lei.

Ora, como se escreveu no invocado acórdão,

“O art.º 44º do C.C.I., na redacção que lhe foi introduzida pelo D.L. 197-C/86, de 18/7 e, posteriormente, pelo DL 437/86, de 31/12, dispunha, na parte que ora interessa, o seguinte:

Os lucros retidos ou levados a reservas e que dentro dos três exercícios seguintes ao da formação dos mesmos sejam reinvestidos na própria empresa poderão ser deduzidos dos lucros tributáveis nos três anos imediatos ao do curso do investimento.

Daqui decorre que a dedução dos lucros retidos, ainda que não levados a reservas, poderia ter lugar, posto que se verificassem os demais requisitos.

Acontece, porém, que o artº 15º nº 1 do D.L. 442-8/88, de 30/11, que aprovou o C.I.R.C., cuja entrada em vigor ocorreu em 1/1/89, para efeitos da referida dedução, veio falar em lucros retidos e levados a reservas, o que parece inculcar ideia que tal benefício só poderia ter lugar quando os lucros retidos tivessem sido levados a reservas.

Acontece, porém, que o D.L. nº 215/89, de 1/Julho, que aprovou o Estatuto dos Benefícios Fiscais (v. artº 1º), veio estabelecer no artº. 2º nº 1 al. a) que os benefícios fiscais que traduziam em deduções do lucro tributável se efectivavam em sede de I.R.C. nos termos da legislação que lhes era aplicável; isto, é bom de ver, com o propósito de salvaguardar os benefícios fiscais cujo direito tivessem já sido adquirido, como resulta do quinto parágrafo do seu preâmbulo.

Deste modo, deve concluir-se que o benefício da dedução, consagrado no artº. 44º do C.C.I., na versão atrás referida, veio a manter-se pelo artº. 2º nº 1 al. a) do D.L 215/89; isto porque, por outro lado, o artº 15º nº 1 do D.L 442-8/88, quando interpretado no sentido de se considerar que só os lucros retidos e levados a reservas poderiam ser objecto de dedução, sofreria de inconstitucionalidade material, por violação do princípio do confiança, por arredar da dedução os lucros e não levados a reservas.

Assente fica, pois, que os lucros retidos e não levados a reservas eram também susceptíveis de dedução em sede de I.R.C.

Mas, será que uma quantia contabilizada como “Provisões para riscos e encargos” pode ser tida como um lucro retido?

Cumpre desde já referir que tal tipo de provisões, para riscos e encargos, não cabem no elenco das previstas quer no artº 33º do C.C.I. quer no artº 33º do C.I.R.C.

Assim sendo, tal quantia, na medida em que, como vimos, não pode ser considerada custo ou perda, há-de integrar os ganhos ou proveitos,

e, por isso, o lucro que, não tendo sido distribuído, há-de ter-se por retido.

Ora, tratando-se de lucro retido e verificando-se o demais condicionamento legal, previsto no artº 44º do C.C.I., 15º do DL 442-B/88, de 30/11, e 2º nº 1 al. a) do D.L. 215/89, de 1/7, forçoso é concluir pelo direito é prediã dedução por banda da recorrente.”

E daí que também aqui, no ajuizado caso dos presentes autos, seja igualmente de considerar, pelas acolhidas e expostas razões de direito, que a Recorrente beneficiava, nos termos do invocado e aplicável artigo 44º do CCI, da questionada e integral dedução ao lucro tributável de IRC do ano de 1991 (DLRR), direito que, uma vez judicialmente reconhecido, demandava e demanda a integral procedência da impugnação judicial.

Termos em que se acorda por conceder provimento ao presente recurso, em revogar o acórdão impugnado, em julgar procedente a impugnação judicial apresentada e em anular a sindicada liquidação adicional.

Sem custas aqui e nas instâncias.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Brandão de Pinho* [com a declaração de que, a meu ver, o art. 44 do CCI e o nº 1 do art 15 do Dec. Lei 442-B/88, dizem uma e a mesma coisa, não havendo entre eles, qualquer antítese ou contradição, já que, neste último, vem subentendido o pronome “os”, devendo, assim, ler-se «os lucros retidos e (os) levados a reservas» ou «os lucros retidos e «os lucros» levados a reservas, o que está de acordo com a *ratio* do preceito, assinalada no acórdão.

Aquele «e» coordenativo e não dijuntivo, *hoc sensu*.

Aliás, a redacção original daquele art 44 incluía apenas os lucros levados a reservas, passando depois a considerar-se os lucros retidos e os levados a reservas - cfr Decs-Lei 197-C/86 de 18-7 e 437/86, 31-12 pois racionalmente tanto uns como outros devem ser contemplados com o dito benefício, se reinvestidos nos termos legais.

Não há, pois, qualquer contradição entre aqueles normativos bem pelo contrário, nos assinalados termos pelo que é de concluir que o benefício em causa tanto se refere ao lucro retido como aos levados a reservas].

Acórdão de 4 de Junho de 2003.

Assunto:

Recurso jurisdicional de acórdão do TCA. Prazo para alegações.

Doutrina que dimana da decisão:

É de quinze dias o prazo para alegações no tribunal recorrido em recurso interposto de acórdão do TCA proferido após 05.VII.2001 (data do início de vigência da Lei n.º 15/2001, de 05.VI), contados, para o recorrente, a partir da data da notificação do despacho de admissão do mesmo recurso — artigo 282º, 3, do CPPT.

Recurso n.º 458/03, em que são recorrente CHOCONSTROI — Sociedade de Construção, Lda. e recorrida Fazenda Pública. Relator, o Ex.º Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

CHOCONSTROI — Sociedade de Construções, Lda, com sede em Albufeira, inconformada com o acórdão do TCA de fls. 394-395, que confirmou despacho do Relator que julgou deserto, por falta de alegações, o recurso que, a fls. 365, interpôs do acórdão de fls. 340-362 (ao qual o tribunal *a quo* considerou aplicável o n.º 3 do artigo 282º do CPPT, *ex vi* artigo 12º da Lei 15/2001, de 05.VI, sendo, pois, de quinze dias o prazo para alegações a efectuar no tribunal recorrido, contados, para o recorrente, a partir da data da notificação do despacho de admissão do recurso) vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1ª. A recorrente foi notificada do despacho de admissão do recurso a 11.IV.02 e enviou as alegações a 13.V.2002.

2ª. O prazo para as alegações é o estabelecido no art.º 106º da LPTA, por força do estabelecido nos arts. 130º e 131º da LPTA, em nada se opondo ou tendo alterado os arts. 12º e 14º da Lei 15/2001, de 5.VI .

3ª. Com a entrada em vigor do DL 433/99, de 26.X, em 01.1.2002, o art.º 282º do CPT tinha a mesma redacção que tem hoje.

4ª. O referido diploma legal, no seu art.º 4º, tinha uma redacção em tudo idêntica à que tem hoje o art.º 12º da Lei 15/2001, de 5.VI.

5ª. Em 23.VI.00, já com o DL 433/99, de 26.X, em vigor, a recorrente interpôs recurso para o STA, sobre o qual recaiu o seguinte despacho: “Por estar em tempo, ser admissível e ter o requerente legitimidade, admito o recurso interposto do acórdão de fls. 274/300/303, a subir de imediato, nos próprios autos com efeito meramente devolutivo, digo, suspensivo.”

Alegações no Tribunal *a quo* (art.º 174º, n.º 2, do CPT) no prazo de 30 dias - artigo 6º, n.º 1, b), do Dec.-Lei 329-A/95, de 12/12, e art.º 106º da LPTA” tendo este despacho sido notificado à recorrente em 10.X.00.

6ª. A situação é em tudo idêntica em nada tendo sido alterada pelos arts.12º e 14º da Lei 15/2001 e sendo de aplicar o art.º 106º da LPTA.

7ª. As alegações estavam em prazo.

8ª. Fez-se errada aplicação dos arts. 12º e 14º da Lei 15/2001, de 05.VI, e do art.º 106º da LPTA.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que não é de conhecer do recurso, por isso que, “no art.º 32º do ETAF (quer na versão inicial, quer na do DL 229/96, de 29.11) não está previsto recurso do acórdão de fls. 384 — sendo certo que na al. a) do n.º 1 se prevêem acórdãos proferidos em 1º grau de jurisdição ao abrigo do art.º 41º, o que não é o caso. Para a hipótese de assim se não entender, afigura-se a S.Ex.ª que “é de confirmar o julgado, por nele se ter feito a melhor interpretação dos arts. 12º da Lei n.º 15/2001, de 5.6, e 282º, n.º 3, do CPPT - sendo certo, por outro lado, que a Recorrente olvida que a regra do art.º 282º, n.º 3, referida é especial relativamente à do art.º 106º da LPTA, como, aliás, já o era a do art.º 171º do CPT.”

Sendo dado conhecimento à Rct. de todo o parecer do EMMP, não se pronunciou a respeito.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

E, desde logo, é de apreciar a questão prévia suscitada pelo Ministério Público, aliás, de conhecimento oficioso - artigos 701º, 1, por remissão do 726º ambos do CPC, *ex vi* artigo 102º da LPTA.

Como se vê do carimbo apostado na petição inicial, a presente impugnação judicial foi instaurada em 21.II.1997.

Ora, a extinção do 3º grau de jurisdição no contencioso tributário operada pelo DL n.º 229/96, de 29.XI, — *vide* a alteração introduzida por seu artigo 3º no artigo 103º da LPTA — apenas produz efeitos relativamente aos processos instaurados após a sua entrada em vigor — artigo 120º do ETAF, redacção introduzida por tal decreto-lei, que entrou em vigor em 15.IX.1997 (*cfr.* seu artigo 5º, l, e Portaria n.º 398/97, de 18.VI).

Segundo o artigo 32º, 1, a), do ETAF, redacção anterior à do sobredito decreto-lei, compete à Secção de Contencioso Tributário do STA conhecer dos recursos de acórdãos da 2.ª Instância proferidos ao abrigo da competência estabelecida no artigo 41º, cuja alínea f) do n.º 1 comete o conhecimento “das demais matérias que lhe forem confiadas por lei”. E, entre elas, está a decisão, em conferência, de reclamação de despacho do relator — artigo 176º, 3, do CPT, a que, hoje, corresponde o artigo 288.º, 3, do CPPT.

Do que vem de dizer-se decorre a admissibilidade do recurso interposto, a fls. 398, do acórdão do TCA de fls. 394-395 para este STA.

Destarte, improcede a questão prévia em apreço.

Quanto à questão de fundo, reparo algum há a fazer ao decidido pela instância, por isso que, a coberto do disposto nos artigos 713º, 5, e 726º do Código de Processo Civil, *ex vi* artigo 2º, e), do CPPT, acordam confirmar o aresto recorrido, pelos fundamentos dele constantes, assim se negando provimento ao recurso.

(No mesmo sentido, *vide* acórdão desta Secção de 05.VI.2002 — rec. 371/02-40).

Custas pela Rct., com procuradoria de 50 %.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Fonseca Limão* — *António Pimpão*.

Acórdão de 4 de Junho de 2003.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1.ª instância se incluírem questões de facto de que aquele

não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso n.º 555/03. Recorrente: Peltex — Sociedade de Comercialização de Papéis, L.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator, o Ex.º Conselho Dr. Vítor Meira.

Peltex — Sociedade de Comercialização de Peles, L.ª, impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa a liquidação de IVA que lhe foi efectuada pela DGCI, pedindo a sua anulação por falta de fundamento legal.

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

Não se conformando com tal decisão recorreu o impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1- Não assiste qualquer razão ao Tribunal ao considerar intempestiva a impugnação judicial apresentada pela ora recorrente.

2 - A impugnação judicial foi apresentada muito antes de expirar o prazo legal.

3- Em 13/12/2001 foi a ora recorrente notificada da liquidação global efectuada pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.

4- Em 4 de Março de 2002, apresentou a ora recorrente a impugnação judicial da liquidação global efectuada pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.

5- A notificação recebida a 13/12/2001 reporta-se à liquidação global que resulta da soma das 3 liquidações realizadas pelos Serviços de Finanças locais e atribui à ora recorrente a possibilidade de impugnar a liquidação operada, iniciando-se a contagem do prazo no dia seguinte ao da mesma notificação.

6- A decisão recorrida ignora tanto a existência da liquidação operada pela Direcção-Geral das contribuições e Impostos (que confirma e unifica as três liquidações anteriores), como o conteúdo da própria notificação, que mais não é do que a reprodução - no que tange à contagem do prazo para a impugnação judicial - do preceituado no art. 87-A n.º 2 do Código do IVA.

7- Ao contrário do que resulta da dita sentença recorrida, o prazo para impugnação judicial da liquidação (90 dias) conta-se, não a partir do termo do prazo para pagamento voluntário, mas sim a partir do dia imediato ao da recepção da notificação da liquidação efectuada pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos - o que aliás resulta da própria notificação e do art. 87º-A n.º 2 do Código do IVA.

8- Assim, tendo a ora impugnante sido notificada da liquidação efectuada pela Direcção-Geral de Contribuições e Impostos a 18 de Dezembro de 2001 o termo do prazo para a impugnação judicial terminaria a 19 de Março de 2001.

9- A impugnante apresentou a presente impugnação a 4 de Março de 2001.

10- Resulta bem claro do que acaba de se expor que a impugnação judicial da liquidação efectuada em sede de IVA foi tempestivamente apresentada.

11- Não assistindo assim qualquer razão ao Ilustre Julgador ao produzir a decisão de que se recorre, tendo a mesma violado o disposto no art. 87º-A do Código do IVA.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:
1-Em 28/9/2001, foram efectuadas as liquidações de I.V.A. nº.01166163, e juros compensatórios n.ºs.01166161 e 01166162, no montante total de € 4.073,18, relativas ao ano de 2000, cujo prazo de pagamento voluntário terminava em 30/11/2001 e na qual surge como sujeito passivo a impugnante (cfr. documentos juntos a fls.71 a 75 dos presentes autos);

2-A impugnante foi notificada das liquidações identificadas no nº.1 em 11/10/2001 (cfr. documentos juntos a fls.68 a 70 dos presentes autos);

3-Em 4/3/2002, a impugnante, “Peltex - Sociedade de Comercialização de Peles, L.^{da}”, enviou através de correio registado para o 1.º Serviço de Finanças de Sintra a impugnação que deu origem ao presente processo (cfr. documentos juntos a fls.57 e 58 destes autos).

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32 nº 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1.ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo “quid disputatum” e não pelo “quid decisum”, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente, nomeadamente, que:

- foi notificada em 13.12.2001 da liquidação global efectuada pela DGCI (conclusão 3ª);

- que tal notificação se reportava à liquidação global resultante da soma de três liquidações (conclusão 5ª).

Ora tais factos não constam do probatório que se transcreveu, havendo por isso que se considerar que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal Administrativo para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando em € 100 a taxa de justiça e em 40 % a procuradoria.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 4 de Junho de 2003.

Assunto:

Concordata. Seminário. Contribuição autárquica. Isenção pessoal.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos termos do art. VIII da Concordata, os Seminários estão isentos de qualquer imposto ou contribuição.

II — Trata-se de uma isenção pessoal e não real.

III — Assim, os Seminários estão isentos de imposto de contribuição autárquica, quer o prédio lhes advenha à sua posse antes ou depois da vigência do CCA, independentemente de requerimento do interessado.

Recurso nº 593/03. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: Seminário Maior de Cristo Rei; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. SEMINÁRIO MAIOR DE CRISTO REI, com sede na Quinta do Cabeço, Moscavide, Loures, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a liquidação de Contribuição Autárquica do ano de 1998.

O Mm. Juiz do 3º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação procedente.

Inconformado, o Representante da Fazenda Pública interpôs recurso para o TCA, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A) O imóvel em causa passou para a esfera jurídica do ora impugnante por via de sucessão testamentária operada em 1994;

B) Até essa data, vinha o seu valor patrimonial sendo tributado em sede de C.A.;

C) Na data supra-referida, já se encontrava em vigor o DL. nº 442-C/88, de 30 de Novembro;

D) E também o DL. nº 215/89, de 1 de Julho;

E) Daí que não se deva aplicar, ao caso em apreço, o regime transitório previsto no art. 2º do dito DL;

F) Antes sim e em plenitude o que vem consagrado no art. 50º do dito DL 215/89, mais concretamente o preceituado no seu nº 4;

G) O que obriga o ora impugnante a requerer a isenção por si, agora, pretendida;

H) Até porque, e como bem referencia o nº 2, há que ponderar se o prédio foi ou não destinado aos fins nelas referidos...

I) Foram, assim, e a nosso ver, infringidas as normas legais acabadas de referir.

Contra-alegou o impugnante, que apresentou as seguintes conclusões nas respectivas contra-alegações:

1) Deve julgar-se procedente a questão prévia suscitada da incompetência do Tribunal Central Administrativo para conhecer do presente recurso, face ao disposto no artigo 32º, n 1, alínea b) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (Decreto-Lei 129/84, de 27 de Abril).

2) A Constituição da República Portuguesa impõe, no n.º 2 do seu artigo 8.º, ao Estado Português o respeito pelas Convenções Internacionais em vigor.

3) A Concordata entre a República Portuguesa de 1940, aprovada aliás como direito interno português pelo artigo 61.º do Decreto-Lei 30.615, está em vigor.

4) Nos termos do artigo VIII da Concordata entre a República Portuguesa e a Santa Sé o recorrido está isento de qualquer Contribuição, geral ou local, consequentemente também de Contribuição Autárquica.

5) O artigo 5.º do Decreto-Lei 445-C/82, de 30 de Novembro, que aprovou o Código da Contribuição Autárquica, ou seja o imposto afinal em causa nestes autos, é expresso ao dispor que as isenções de Contribuição Predial resultantes de acordo celebrado pelo Estado são mantidas na forma da respectiva lei, referidas Contribuição Autárquica.

6) Os invocados preceitos do Decreto-Lei 215/89, de 1 de Julho, bem como todos e quaisquer outros preceitos legais invocados para retirar as isenções de que o recorrido beneficia quanto a Contribuição Autárquica, são inconstitucionais, por violação do disposto no artigo 8.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa;

7) Impõe-se assim que o presente recurso seja julgado inteiramente improcedente e não provado.

O EPGA junto do TCA defende que o recurso não merece provimento.

O TCA julgou-se hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Subiram os autos a este STA.

O EPGA junto deste Supremo Tribunal dá o seu acordo ao parecer do seu Exm.º Colega do TCA, defendendo que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

- Por testamento de Maria das Dores Alçada da Cunha Pessoa Duarte, falecida em 22/1/94, o ora impugnante, Seminário Maior de Cristo Rei, foi constituído seu único e universal herdeiro, tendo-lhe sido adjudicados, em Inventário Obrigatório n.º 349/94 que correu termos no 4.º Juízo Cível de Lisboa, todos os bens que constituíam a herança, nomeadamente, o prédio sito na Rua Pedro Barcelos, 15, 15-A, em Lisboa, inscrito na matriz sob o art. 84 da freguesia de S. Francisco Xavier.

- Pelos serviços da AF competentes, e com referência ao ano de 1998, foi liquidada a contribuição autárquica, no montante de 36.349\$00 em nome da falecida Maria das Dores Alçada da Cunha Pessoa Duarte, cuja data limite de pagamento ocorreu em 30 de Abril de 1999.

- A presente impugnação foi instaurada em 19 de Abril de 1999.

3. Está em causa saber se o impugnante está ou não sujeito a Contribuição Autárquica relativamente a um prédio que lhe adveio, por herança, em 1994.

O impugnante é um Seminário Católico.

Dispõe o art. VIII da "Concordata entre a Santa Sé e a República Portuguesa" (Diário do Governo, I Série, n. 158, de 10 de Julho de 1940):

"São isentos de qualquer imposto ou contribuição, geral ou local, os templos e os objectos neles contidos, os seminários ou quaisquer

estabelecimentos destinados à formação do clero, e bem assim os editais e avisos afixados à porta das igrejas relativos ao ministério sagrado; de igual isenção gozam os eclesiásticos pelo exercício do seu múnus espiritual. Os bens e entidades eclesiásticas não compreendidos na alínea precedente não poderão ser onerados com impostos ou contribuições especiais".

A Concordata entre a Santa Sé e a República Portuguesa vigora como direito interno português, nos termos do art. 61.º do DL n. 30.615, de 25/7/40.

Como bem se refere na sentença recorrida, a isenção aqui consagrada é uma isenção pessoal e não real.

E também é uma isenção que não depende de requerimento do interessado.

Escreveu-se no acórdão deste STA de 30/6/93 (rec. n.15.616, in AD 392/393, págs. 995 e ss.):

"E, nos termos da sua interpretação jurisprudencial, pelo menos desde 1965, tem-se entendido consagrar-se aí, não uma isenção real, limitada apenas ao edifício onde se ministra o culto ou o ensino das pessoas que pretendam abraçar o múnus eclesiástico, mas antes uma isenção pessoal de que beneficia a pessoa moral seminário, abrangendo, em consequência, todos os bens que lhe pertençam e que estejam afectos, ainda que indirectamente, à realização dos seus fins.

"Tal isenção aparece, pois, modelada em função do elemento subjectivo da relação jurídica tributária, que não propriamente do facto tributário, como seu elemento objectivo: em atenção, assim, ao seu sujeito, que não ao respectivo objecto.

E, por outro lado, como pura, isto é, não dependente do cumprimento de qualquer formalidade, nomeadamente do requerimento do contribuinte".

Por sua vez, o art. 34.º do CCP manteve "as isenções de contribuição predial resultantes do acordo entre o Estado e quaisquer pessoas, de direito público ou privado".

O art. 5.º do DL n. 442-C/88, de 30/9, que aprovou o Código de Contribuição Autárquica refere que "as isenções de contribuição predial resultantes do acordo celebrado pelo Estado são mantidas na forma da respectiva lei, referidas à contribuição autárquica".

E sendo a isenção um benefício fiscal, há que trazer à colação o art. 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais que dispõe que "são mantidos, nos termos em que foram concedidos, com as necessárias adaptações, os benefícios fiscais cujo direito tenha sido adquirido até 31 de Dezembro de 1988", considerando-se, para tal efeito, como *direitos adquiridos* os benefícios fiscais de fonte internacional e contratual".

É o que tudo resulta da sentença, e que é de sufragar sem reservas. A isto o que obtempera o RFP?

Pois bem.

A FP refere que à data estava já em vigor o CA, pelo que não há que aplicar o regime transitório previsto no art. 2.º do EBF. A situação cai na previsão do art. 50.º do EBF, pelo que deve ser requerida a isenção (que não é assim automática), sendo necessário verificar se o prédio se destina directamente à realização dos seus fins.

Mas não tem razão.

Primeiro, porque a Concordata precede o CCA. Depois, porque a isenção é pessoal e não real, nada tendo a ver com o fim imediato

a que se destina o prédio. Finalmente, porque, como dissemos, não está dependente do cumprimento de qualquer formalidade, nomeadamente do requerimento do contribuinte.

A pretensão do recorrente não logra pois êxito.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 4 de Junho de 2003.

Assunto:

Oposição à execução - Falsidade do título executivo - Nulidades - Falta de requisitos essenciais - Inexequibilidade - Fundamentos - Irregularidade (nulidade) da citação - Certeza e liquidez da dívida exequenda.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A falsidade do título executivo, prevista, como fundamento de oposição, no artº 286º nº 1 al. c) do CPT, não abarca a “inexistência” da dívida, consistindo, antes, “na discordância entre os seus termos formais e a realidade que o mesmo se destina a provar.”*
- 2 — *A impugnação judicial de liquidação do IVA não é fundamento de oposição à execução fiscal dos respectivos juros compensatórios.*
- 3 — *A falta de requisitos essenciais do título executivo, substanciando a sua inexequibilidade, refere-se apenas aos seus requisitos formais - os do artº 249º do CPT que não aos substanciais, nomeadamente a exigibilidade da dívida.*
- 4 — *As dívidas fiscais, por se concretizarem numa importância em dinheiro - artº 249º nº 1 al. d) do CPT - são sempre certas e líquidas.*
- 5 — *A irregularidade (nulidade) da citação não constitui fundamento de oposição à execução fiscal, por não incluída em qualquer das alíneas, nomeadamente na h), do nº 1 do artº 286º do CPT, devendo, antes, invocar-se no próprio processo de execução.*

Recurso nº: 596/03. Recorrente: Jorge Pegado Liz. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exm. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por JORGE PEGADO LIZ, do aresto do TCA, proferido em 22/10/02 que negou provimento ao recurso que o mesmo interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a oposição por aquela deduzida

contra a execução fiscal nº 3263/94/103365.4, da Rep. Fin. do 12º Bairro Fiscal de Lisboa, por dívida de juros compensatórios (IVA).

Fundamentou-se a decisão, em que não vêm questionados os requisitos formais dos títulos executivos, “sendo que só a falta destes é susceptível de conduzir à sua nulidade e, conseqüentemente, à inexequibilidade dos mesmos”, sendo as dívidas certas, líquidas e exigíveis, não podendo o tribunal conhecer, em oposição à execução, da legalidade da liquidação da dívida exequenda; a falta de citação, no processo de execução, é nulidade a invocar apenas neste processo.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

- a) O título executivo na presente acção enferma de vício essencial porquanto
- b) Consagrando uma pretensa dívida de juros, acessória de uma dívida principal, ainda não fixada nem apurada definitivamente,
- c) Porque objecto de impugnação e de oposição judiciais, e relativamente à qual foi prestada caução,
- d) Dívida que, assim, não é certa, nem líquida nem exigível,
- e) Não pode o mencionado título deixar de ser considerado como totalmente inexistente juridicamente.

f) Aliás, sempre, e em qualquer caso, a presente execução pela dívida acessória de juros, em virtude da existência das referidas impugnação e oposição à dívida principal, não poderá deixar de ficar suspensa, como doutamente julgaram os Venerandos Juizes Adjuntos.

g) Finalmente, porque a citação para a presente acção não foi enviada por carta registada, o seu envelope não contém carimbo dos correios e foi mandada para morada que a Administração Fiscal sabia não corresponder já à morada do recorrente,

h) Assim enfermando de irregularidades insanáveis, que determinam a sua inexistência,

i) E sendo certo que aquelas omissões foram susceptíveis de prejudicar a defesa do recorrente.

j) Tais factos determinam a nulidade da citação e, com ela, a nulidade de todo o processado a partir daí.

l) Ao decidir como decidiu, o Acórdão recorrido violou, assim, o disposto, nomeadamente nos:

a) Artigos 26º, 228º nº 1 e 446º do Código de Processo Civil.

b) Artigos 2º al. f), 10º, 11º, 17º al. a), 37º, 273º e 286º al. b) do Código de Processo Tributário.

c) Artigos 143º e 144º do Código das Custas Judiciais, em vigor à data dos factos.

Termos em que

E invocando o duto suprimento de V. Exas., Colendos Conselheiros, deve o Acórdão recorrido ser revogado e substituído por outro que, julgando a oposição procedente, anule todo o processado ou, pelo menos, mande suspender a presente execução até que seja proferida decisão definitiva sobre a impugnação e a oposição deduzida contra a dívida principal”.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, sendo, assim, o julgado “de confirmar porque nele se fez boa interpretação e aplicação da lei, quer quanto à questão do título executivo, quer quanto à da citação” “e uma vez que as conclusões das alegações deste recurso são, na parte que interessa, exactamente iguais às do recurso interposto para o tribunal *a quo* . . .

o acórdão bem pode ser feito, nos termos dos arts 726º e 713º nº 5 do CPC . . .”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

“a) A execução fiscal nº 3263-94/103365.4, da Repartição de Finanças do 12º Bairro Fiscal, tem por base duas certidões de dívida onde consta que o oponente é devedor da F.P. das importâncias de esc. 24.998\$00 e de 16.054\$00, de juros compensatórios, cujo prazo de cobrança voluntária terminou em 9/11/94 (cf. docs. fls.11 e 12);

b) Os juros compensatórios referidos em a) respeitam às liquidações adicionais de IVA, efectuadas nos termos do artº 82º do CIVA e com base em correcções efectuadas pelos serviços de fiscalização (cf. docs. fls. 17 a 26) ;

c) O oponente foi citado para a execução em 05/12/94, nos termos do nº 1 do artº 275º do C.P.T. (cf. inf. fls.35);

d) O oponente deduziu a presente oposição em 15/12/94;

e) Dá-se por reproduzido o documento junto a fls. 27 e 28.

f) Em 11/1/95, o recorrente deduziu impugnação contra as liquidações adicionais de IVA relativas aos anos de 1989 e 1990 - liquidações nºs. 94204186 e 94204184 -, nos montantes, respectivamente, de esc. 31.975\$00 e esc. 29.630\$00 - doc. de fls. 60 a 65;

g) Os juros compensatórios referidos em a) - liquidações nºs 94204183 e 94204185 - foram liquidados nos termos do nº 2 do artº 89º do CIVA e dizem respeito às liquidações adicionais de IVA referidas em f) - docs. de fls. 15 a 26.

h) Tendo a impugnação dita em f) sido julgada improcedente por sentença da qual o oponente interpôs recurso ao qual foi negado provimento por Acórdão deste TCA que se encontra a fls. 178 e ss.”

Vejamos, pois:

Pretende, desde logo, o recorrente que o título executivo é falso, dado que pretende “executar uma dívida inexistente”.

Ora, a “falsidade do título executivo”, prevista, como fundamento de oposição, no artº 286º nº 1 al. c) do CPT, não abarca tal inexistência, consistindo, antes, “na discordância entre os seus termos formais e a realidade que o mesmo se destina a provar” - desconformidade entre a certidão e o original certificado, certificação de um facto que, na verdade, se não verificou.

Cfr. Alfredo de Sousa e J. Paixão, CPT Anotado 14ª edição pág. 286 notas 24/25.

Ora, não é, patentemente, o caso dos autos.

Os juros compensatórios em causa, como resulta do probatório - als b) e g) - resultam das liquidações respectivas.

E o recorrente não põe em causa a existência de tais liquidações nem qualquer discordância, com elas, do título executivo.

Nem, a tal, obstam as aludidas impugnações da liquidação do IVA, podendo, aliás, estes e os respectivos juros serem objecto da mesma liquidação, como, aliás, é normal.

A ser o IVA anulado, cairiam seguramente tais juros mas tal não exige mais que a suspensão da execução respectiva, a requerer nesta, se prestada a competente caução ou após à penhora, uma vez que, face ao preceituado naquele artº 286º, não constitui fundamento de oposição a impugnação da liquidação respectiva.

Aliás, a não execução da dívida poderia, até, conduzir à prescrição.

A dívida existe, pois, *hoc sensu*, face à dita liquidação.

E, se ilegal, tal só pode resultar da ilegalidade da liquidação, a apreciar, por concreta que não abstracta, na impugnação judicial respectiva.

Por outro lado, a falta de requisitos essenciais do título executivo - ainda que se pudesse considerar como fundamento de oposição - e não vai em tal sentido a jurisprudência largamente maioritária da secção - , refere-se aos seus requisitos formais - os do artº 249º do CPT - que não aos substanciais, designadamente a exigibilidade da dívida.

Cfr. cit. pág. 540, notas 30/31 e 32.

Que não está em causa, posto que a recorrente não põe em dúvida a notificação das liquidações respectivas, antes a confirma - cfr. artº 12º e segt do petitório.

Ainda, as dívidas fiscais, por se concretizarem numa importância em dinheiro - artº 249º nº 1 al. d) do CPT - são sempre certas e líquidas.

Como referem os mesmos autores, in cit. pág 500, nota 4, “a menção destes requisitos, que já constava do artº 153º do CPCI, atribui-se unicamente à circunstância de se ter adoptado o figurino do processo comum de execução sem as necessárias adaptações”.

Aliás, nos termos do artº 18º do CPT, os actos tributários são definitivos quanto à fixação dos direitos dos contribuintes, sem prejuízo da sua eventual revisão ou impugnação nos termos do mesmo diploma, o que, pois, “tem mais a ver com a exigibilidade e executoriedade da respectiva prestação tributária e inerente obrigação dos contribuintes, do que com a sua imodificabilidade” - cfr. cit. pág. 65, nota 10.

Finalmente, a irregularidade (nulidade) da citação, não constitui fundamento de oposição à execução fiscal, por não incluída em qualquer das alíneas, nomeadamente na h), do nº 1 do artº 286º do CPT, devendo, antes, invocar-se no próprio processo de execução.

Pois que tal oposição constitui um meio processual próprio do contencioso judicial tributário, tipicamente previsto na lei - artº 285º e segts do mesmo diploma legal - com os fundamentos aí previstos.

Tendendo à extinção ou, em casos mui contados, à suspensão respectiva, na base da invocação e existência de factos extintos ou modificativos da dívida exequenda, posteriores à liquidação, incluindo a moratória e o perdão, total ou parcial - cfr. cit., notas 42 e 45 ao seu artº 286º.

Isto, aliás, em paralelo com o que dispõe o artº 813º do CPCivil, com referência à execução comum fundada em sentença - aquela al. h) corresponde à al. g) deste último normativo.

Não abrange, assim, vicissitudes processuais da execução que não conduzem às preditas extinção ou suspensão.

Cfr, aliás, em casos idênticos, os Acd.s deste STA, de 04Nov98 Rec. 22.386, 04Fev98 Rec. 20.651, 4-6-97.Rec. 21.014, 9-4-97, 21-1-98 in Acd.s Dout. 434-194 e de 9-4-97 Rec. 21.279.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 4 de Junho de 2003.

Assunto:

Prazo para apresentação de alegações de recurso de decisão de indeferimento de reclamação de decisão de Chefe de Serviço de Finanças deduzida sob a invocação de prejuízo irreparável, ao abrigo do disposto no artigo 278º, 3, do CPPT.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A reclamação prevista no artigo 278º do CPPT que se fundar em prejuízo irreparável provocado por alguma das ilegalidades previstas no n.º 3 tem tramitação de processo urgente n.º 5 do preceito.*
- 2 — *Esta tramitação tem como corolário a aplicação do regime de recursos jurisdicionais previsto no artigo 283º do mesmo código.*
- 3 — *Como assim, o requerimento de interposição de recurso, a apresentar no prazo de dez dias, tem de ser acompanhado de alegações, que poderão ser nele incluídas.*
- 4 — *Todavia, se isto não suceder, o Rct. poderá, ainda, apresentá-las até ao dies ad quem do prazo de interposição.*

Recurso n.º 644/03-30. Recorrente: António Conde & Companhia, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

ANTÓNIO CONDE & COMPANHIA, LDA, com sede na Rua José Estêvão, Gafanha da Nazaré, inconformada com o despacho de fls. 57, do M.^{mo} Juiz de Direito do TT de 1ª Instância de Aveiro, que julgou deserto, por falta de alegações, o recurso por si interposto, a fls. 56, da decisão do mesmo Tribunal que negou provimento a reclamação da decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Ílhavo, de 28.VI.2002, que indeferindo requerimentos da reclamante, determinou que a execução fiscal n.º 104633.0/92 prosseguisse para a venda do bem penhorado, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

- a) Existe apenas um tipo de reclamação das decisões do órgão da execução fiscal e outras autoridades que no processo afetem os direitos e interesses legítimos do executado ou de outros interessados (art. 103º-1 da LGT e 276º e ss. do CPPT), ainda que, consoante os respectivos fundamentos, essa mesma reclamação possa ter subida imediata ou diferida.
- b) Assim, a remissão que, no artigo 278º-5 do CPPT, é feita para “as regras dos processos urgentes”, vale para essa reclamação, independentemente do seu modo de subida.
- c) Da conjugação do referido nos n.ºs 1, 3 e 5 dessa norma do art. 278º do CPPT resulta que a remissão que no n.º 5 da mesma norma é feita para “as regras dos processos urgentes” não abrange o recurso da decisão judicial que recaia sobre essa reclamação.

d) É que, se a remissão que o n.º 5 do art. 278º do CPPT faz para as “regras dos processos urgentes” valesse para todo o processo de reclamação, não faria sentido que, no caso de a reclamação não se fundamentar em prejuízo irreparável causado pelas ilegalidades enunciadas nas diversas alíneas do n.º 3 do referido art.278º do CPPT, o tribunal só conhecesse das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe fosse remetido a final.

e) Dando concretização à natureza jurisdicional que, na própria letra da lei (cfr. art. 103º-1 da LGT), decidiu reconhecer ao processo de execução fiscal, o legislador sujeitou a um “apertado controlo da legalidade do tribunal” todos os actos materialmente administrativos praticados na execução fiscal pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades administrativas, desde que dos mesmos haja reclamação por parte dos interessados (e não apenas dos executados) (cfr. art. 103º-2 da LGT).

f) Uma vez que a razão determinante da norma do art. 278º-5 do CPPT está na necessidade de, no mais curto espaço de tempo possível, sujeitar ao controlo judicial um acto materialmente administrativo praticado pelo órgão da execução fiscal num processo de natureza jurisdicional, aquela razão deixa de existir a partir do momento em que esse controlo judicial é efectuado pelo tribunal tributário de 1ª instância.

g) Assim, o recurso da decisão que efectuou esse primeiro controlo de legalidade da decisão do órgão da execução fiscal deve seguir as regras gerais dos recursos jurisdicionais (arts. 280º, 281º e 282º do CPPT) e não as regras dos recursos jurisdicionais em processos urgentes.

h) Pelo exposto, a remissão que a norma do art.278º-5 do CPPT faz para as “regras dos processos urgentes” só abrange o processado no tribunal tributário de 1ª instância e até ao momento em que aí seja proferida decisão sobre a reclamação.

i) Consequentemente, os recursos das decisões do tribunal tributário de 1ª instância que decidam as reclamações das decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades administrativas seguem as regras gerais dos recursos das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância (arts. 280º, 281º e 282º do CPPT) e não as regras dos recursos jurisdicionais em processos urgentes (art. 283º do CPPT).

j) Pelo exposto, o despacho recorrido, ao decidir que o recurso interposto pela Rct. - da decisão que lhe negara provimento à reclamação da decisão do Chefe de Finanças de Ílhavo - devia seguir as regras dos processos urgentes por força do disposto no art. 278º-5 do CPPT, fez uma incorrecta interpretação e aplicação das normas dos arts. 278º-5, 280º, 281º e 283º do CPPT.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso não merece provimento. Corridos os vistos, cumpre decidir.

A questão decidenda é a de saber até quando devem ser apresentadas as alegações de recurso de decisão de indeferimento de reclamação de decisão de Chefe de Serviço de Finanças deduzida sob a invocação de prejuízo irreparável, ao abrigo do disposto no artigo 278º, 3, do CPPT.

Como bem nota Jorge Lopes de Sousa no seu *CPPT* anotado, 3ª edição, p. 1167, “a reclamação prevista neste art. 278º que se fundar em prejuízo irreparável provocado por alguma das ilegalidades previstas no n.º 3 tem tramitação de processo urgente (n.º 5 deste artigo).

Esta atribuição de carácter de urgência implica que estas reclamações corram termos durante as férias judiciais, o prazo para a decisão seja de 10 dias, os actos da secretaria sejam praticados com a maior brevidade possível (art.º 6º, n.ºs 1, 2 e 3, da LPTA) e que a sua apreciação seja prioritária relativamente a quaisquer processos que não tenham carácter de urgentes (parte final do n.º 5 deste artigo). Como resulta do teor literal deste n.º 5, a atribuição de carácter urgente restringe-se às reclamações previstas neste artigo, que são as indicadas no n.º 3.

Esta tramitação da reclamação nos termos dos processos urgentes tem ainda como corolário a aplicação do regime de recursos jurisdicionais previsto no art. 283º deste Código.”

No dizer do EMMP, “sendo urgente todo o processado da reclamação (...), não faria sentido que o processado do recurso jurisdicional da respectiva decisão judicial também não fosse urgente sendo certo que é isso mesmo que resulta da conjugação lógica dos arts. 278º, n.º 5, 279º, n.º 1, b), *in fine*, e 283º do CPPT.”

Neste último preceito se estabelece que *os recursos jurisdicionais nos processos urgentes serão apresentados por meio de requerimento juntamente com as alegações no prazo de 10 dias.*

Como assim, o requerimento de interposição de recurso em processo urgente (como é o caso do presente), a apresentar no prazo de dez dias, tem de ser acompanhado de alegações, que poderão ser nele incluídas.

Mas, “se o requerimento de interposição de recurso não incluir ou não for acompanhado de alegações, elas poderão ainda ser juntas até estar terminado o prazo de interposição” - Jorge Lopes de Sousa, *op. cit.*, p. 1264, nota 3.

Descendo à concreta situação dos autos, temos que, em 10.X.2002, foi notificada à recorrente a decisão judicial de indeferimento da sua reclamação (fls. 54) e que, em 21 seguinte (último dia do sobredito decénio - 20: Domingo), foi apresentado requerimento do atinente recurso (fls. 56), em que, justificando a fixação de efeito suspensivo ao mesmo, a Rct. refere até que “a execução imediata da douda decisão recorrida causaria prejuízo irreparável à recorrente e o recurso perderia toda a utilidade, pelas mesmas razões de facto e de direito que foram alegadas para que a reclamação subisse imediatamente” ao TT.

Tal requerimento não contém, nem veio acompanhado de alegações sobre o objecto do recurso, como cumpria.

Destarte, bem andou a instância ao julgar este deserto por falta de alegações.

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Fonseca Limão* — *António Pimpão*.

Acórdão de 4 de Junho de 2003.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Conclusões da alegação. Improcedência.

Doutrina que dimana da decisão:

Se nas conclusões de alegação de recurso jurisdicional o recorrente se alheia, de todo, do julgado, são elas ineficazes para obter a censura do tribunal ad quem, com consequente improcedência do recurso.

Recurso n.º 774/03-30. Recorrente: Espírito Santo Saúde — SGPS, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

Espírito Santo Saúde, S.G.P.S., SA, com sede na Rua Mouzinho da Silveira, 32, 5º, Lisboa, inconformada com a sentença do 4º Juízo do TT ela Instância de Lisboa que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação de emolumentos registrais, dela interpôs, a fls. 190, recurso para este STA.

Culmina a atinente alegação (fls. 208-210) com as seguintes conclusões:

1) O Tribunal pode optar por aguardar pela decisão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, em matéria em tudo idêntica à dos autos, já suscitada por tribunal português, e suspender a instância nos termos do art.º 279º do CPC.

2) Caso assim não entenda, o Tribunal poderá optar por aguardar decisão do pedido de revisão já apresentado na DGRN e já junto aos autos e suspender a instância nos termos do art.º 279º do CPC.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA opina pela confirmação da sentença recorrida.

Por não vir impugnada, nem haver lugar a qualquer alteração da matéria de facto, a coberto do artigo 713º, 6, *ex vi* artigo 726º, ambos do CPC, diploma subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2º, e), do CPPT, remetemos para os termos da sentença recorrida no ponto em que a fixou.

Oito dias após a apresentação do requerimento de interposição do presente recurso jurisdicional, a impugnante requereu a suspensão da instância até que haja decisão do pedido de revisão entregue na DGRN (de que juntou fotocópia), em que há coincidência de objecto (impugnadas “contas de emolumentos”), de pedido (restituição das quantias pagas) e de causa de pedir (desconformidade com o direito comunitário e eventual inconstitucionalidade), “de forma a aproveitar os actos praticados nos presentes autos em caso de indeferimento expresso ou tácito do pedido de revisão já interposto”.

Para tanto, invoca o artigo 276º, 1, c), do CPC.

Aí se estabelece que a instância se suspende “quando o tribunal ordenar a suspensão”, sendo que, nos termos do n.º 1 do artigo 279º do mesmo compêndio adjectivo (aplicável *ex vi* alinea e) do artigo 2º do CPPT), “o tribunal pode ordenar a suspensão quando a decisão

da causa estiver dependente do julgamento de outra já proposta, ou quando ocorrer outro motivo justificado.”

Como bem se realça no acórdão desta Secção de 20 de Maio último — rec. 303/03-30, “no caso vertente, não se mostra pendente outra causa de cujo julgamento dependa a presente impugnação judicial: o pedido de revisão é formulado perante uma autoridade administrativa e não judicial, origina um procedimento administrativo e não um processo judicial, e culmina com uma decisão administrativa e não judicial.

Assim sendo, o segmento da transcrita norma que ao caso pode interessar é o final do n.º 1 do artigo 279º do CPC: “quando ocorrer outro motivo justificado”.

O motivo invocado pela impugnante foi a economia processual, uma vez que o processo de impugnação já se encontra devidamente instruído nos presentes autos, desta forma se evitando que, no caso de recurso contencioso de indeferimento do pedido de revisão a apresentar nos tribunais tributários, seja iniciado um novo processo judicial, que a impugnante entende dever correr por apenso aos presentes autos, nos termos do artigo 275º do CPC. Caso contrário, seriam desaproveitados todos os actos já praticados nestes autos (cfr. artigos 8º, 9º, 10º e 11º do requerimento em apreço, a fls. 192-194).

Sucedo, porém, que, em tal eventualidade, como entendido em tal aresto, “não se segue, necessariamente, o que a recorrente antevê, pois que (ressalvada a desistência do pedido impugnatório, que se não pode, agora, prever), ficaríamos perante dois processos judiciais distintos, com formas processuais diferentes, tendo em mira objectivos não coincidentes: a impugnação judicial de um acto tributário de liquidação, visando a declaração de nulidade ou a anulação desse acto, mediante o processo previsto para a impugnação judicial, e o recurso contencioso de anulação do acto administrativo de indeferimento do pedido de revisão, tendendo à declaração de nulidade ou a anulação de tal acto, seguindo o rito processual próprio dos recursos contenciosos. Não se vê, pois, que houvesse lugar, nem à apensação, nem à convolução que a recorrente antevê.

Donde resulta que, mesmo a verificar-se, futura e incertamente, a situação hipotética configurada pela recorrente, inexistiria motivo justificado para suspender a instância na impugnação judicial.

Por outro lado, se o pedido de revisão do acto tiver êxito, desaparecerá o acto tributário impugnado, o que conduz à inutilidade da sua impugnação judicial, cuja instância, por isso, se extinguirá.

Também admitindo esta possibilidade se não vislumbra motivo justificado para suspender a instância na impugnação judicial, dado, até, o avançado momento a que ela já chegou. . .” - prolação de sentença final.

Como assim, inexistente motivo de suspensão da instância, por isso que se indefere a pretensão da impugnante veiculada no requerimento de fls.192-194.

(no mesmo sentido, vide, ainda, o acórdão desta Secção de 20 de Maio p.p. — rec. 501/03-30)

Quanto ao recurso da sobredita sentença, ele está inexoravelmente votado ao insucesso, por isso que nas conclusões da alegação de recurso a recorrente se alheou, de todo, do julgado, não lhe desferindo o mais leve ataque.

Ora, como é sabido, o recurso traduz-se num pedido de revisão da legalidade ou ilegalidade de decisão judicial, a fazer por um órgão

judicial diferente (superior hierarquicamente), ou pelo mesmo, em face de especiais razões e argumentos, no caso do recurso extraordinário de revisão (art.º 772º, 1, do CPC) — cfr. Castro Mendes, *Recursos*, edição da AAFDL, 1980, p. 4).

E, de harmonia com o estatuído no artigo 690º, 1, do mesmo compêndio adjetivo, o âmbito e o objecto do recurso são fixados pelas *conclusões* formuladas na respectiva alegação (sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A de tal diploma, que, *in casu*, não foi accionado pela Rcd.a), apenas se impondo ao tribunal *ad quem* conhecer da decisão recorrida e dos vícios, de forma ou de fundo, que lhe são imputados, ressalvadas questões de conhecimento oficioso.

Recorre-se para se reagir contra uma decisão jurisdicional que se considera não estar conforme à lei; para um tribunal superior se pronunciar sobre a decisão judicial proferida por um tribunal inferior, que, no entender do recorrente, violou a lei, por enfermar de vício de forma — nulidades ou inexistência — ou de fundo — erros de julgamento (cfr. *Direito Processual Administrativo Contencioso*, de Ferreira Pinto e Guilherme da Fonseca, pp. 127 e segs.).

Assim, quando as conclusões da alegação do recorrente se alheiam da decisão recorrida, não se lhe referindo, nem criticando a fundamentação em que se baseou, são as mesmas ineficazes para a pretensão de sobre aquela recair o juízo de legalidade em que se traduz a censura jurisdicional do tribunal superior, com a consequente improcedência do recurso.

É a situação que se nos perfila.

Na verdade, em nenhuma das duas conclusões da sua alegação a Rct. se insurge contra a proclamada intempestividade da presente impugnação judicial, fundamento da sua decretada improcedência.

No claro dizer do acórdão desta Secção de 09.VI.1999 — rec. 23 777, “as questões suscitadas nas alegações e conclusões do recurso jurisdicional ora apresentado não consubstanciam qualquer crítica ou manifestação de discordância com o decidido e respectiva fundamentação jurídica.

Porque assim, não poderão naturalmente conduzir ao resultado próprio ou típico dos recursos jurisdicionais, isto é, à revogação, alteração, ou anulação do decidido, antes se revelando de todo ineficazes para produzir o desejado efeito jurídico.”

Pelo exposto, acorda-se negar provimento ao recurso, mantendo-se a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 4 de Junho de 2003.

Assunto:

Liquidação emolumentar. Acção para o reconhecimento de direito ou interesse legítimo. Impugnação judicial. Convolução.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *É a impugnação judicial e não a acção para o reconhecimento de direito ou interesse legítimo o meio adequado para atacar uma liquidação emolumentar.*
- 2 — *Não é viável a correcção do processo, convolvando a dita acção em impugnação judicial, se o prazo para deduzir esta se mostrar expirado.*
- 3 — *Quer a inconstitucionalidade quer a violação do direito comunitário apenas determinam a anulabilidade do acto tributário que não a sua nulidade.*

Recurso n.º 775/03. Recorrente: Amorim Desenvolvimento - Investimentos Financeiros, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Amorim Desenvolvimento - Investimentos Financeiros, S.A., inconformada com a sentença do Mº Juiz, a fls. 59 e seguintes, do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, que lhe julgou improcedente uma acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária, daquela interpôs recurso para o T.C.A., que viria a julgar-se incompetente para o apreciar, vindo os autos a ser remetidos a este S.T.A., na sequência de pedido formulado nesse sentido.

Alegou e traçou o seguinte quadro conclusivo:

“1 - O entendimento do Exmº Juiz *a quo* sobre o carácter residual desta acção está de todo ultrapassado pela mais recente doutrina e jurisprudência como acima se expôs, já que o cabimento desta acção não depende de haver ou não outros meios contenciosos que assegurem a tutela efectiva do direito ou interesse em causa.

2 - A regra do art. 69º da L.P.T.A. (semelhante à norma do art. 165º do C.P.T. ora em análise), não consagra um meio processual residual ou complementar que vigorava até à 2ª revisão constitucional de 8 de Julho de 1998.

3 - A lei constitucional após aquela data tornou evidente que o art. 69º n.º 2 da L.P.T.A. e consequentemente o art. 165º n.º 2 do C.P.T. deverá considerar-se inconstitucional.

4 - Tal sentença viola ainda o princípio constitucional da plenitude da garantia jurisdicional administrativa, ao condicionar desta forma esta acção à adopção de meios específicos de impugnação. A autonomização do direito de acesso à justiça impõe constitucionalmente a institucionalização de acções a título principal e não meramente subsidiário.

5 - Contraria ainda os princípios de direito comunitário da equivalência e da efectividade.”

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Mº Juiz “*a quo*” sustentou a decisão recorrida.

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos dos art. 713º n.º 6 e 726º do C.P.Civil remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

A recorrente, em 9/11/98, deduziu acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária contra o Estado Português, com vista à restituição de quantias liquidadas a título de emolumentos registrais, por ocasião de actos realizados em 12/10/95,

26/2/97 e 7/11/97, relativos a alterações do pacto social, cuja liquidação reputou de ilegal.

A dita acção foi julgada improcedente porquanto e para o efeito adequado era a impugnação judicial.

Vejam os.

Quer o Tribunal Constitucional quer este S.T.A. vêm sustentando que a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, prevista nos art.ºs. 69º e 70º da L.P.T.A. e também nos art.ºs. 165º do C.P.T. e 145º do C.P.P.T., tem natureza complementar dos restantes meios contenciosos, apenas sendo adequada quando a lei não faculte aos interessados os meios processuais adequados à tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos e interesses legítimos (v. Acs T.C. n.º 435/98, de 16/7/98, D.R. II série, de 10/12/98 e S.T.A. de 11/12/2002, rec. 1515-02).

E, mais concretamente, a propósito de situações semelhantes à dos autos, vem afirmando este S.T.A. que, contra as ilegalidades da liquidação, há meios procedimentais adequados de reacção, tais como a impugnação judicial e a reclamação graciosa, que asseguram a mais completa e eficaz tutela dos direitos dos contribuintes, pois que a respectiva procedência anula o acto impugnado, com eficácia retroactiva, obrigando à restituição na íntegra da situação hipotética verificada, se a ilegalidade não tivesse sido cometida (v. Acs. STA de 24/5/2000, rec. 24194, 6/10/99, rec. 23747, 29/1/2003, rec. 1514/02-30, 2/4/03, rec. 282/03-30 e 26/3/03, rec. 0164/03, entre outros).

Com respaldo em semelhante jurisprudência, firme e reiteradamente afirmada, é, desde já, de concluir, que o ataque à liquidação emolumentar, reputada de ilegal, não deve seguir a via da acção para o reconhecimento de direito ou interesse legítimo, trilhada pela recorrente, mas sim a impugnação judicial ou a da reclamação graciosa.

Este entendimento, de resto, não viola o invocado princípio da garantia jurisdicional administrativa ou de acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva, porquanto a recorrente dispôs, para o efeito pretendido, os assinalados meios processuais.

E também não viola os princípios de direito comunitário invocados pela recorrente, da efectividade e da equivalência ou da não favorabilidade de prazos de caducidade do direito interno, pois que, como o T.J.C.E. acentua no Ac. de 15/9/98, proc. 4260/96, cabe à ordem jurídica interna de cada Estado não só designar os órgãos jurisdicionais competentes bem como regular as modalidades processuais das acções destinadas a garantir a salvaguarda dos direitos dos cidadãos, sendo certo, por outro lado que os prazos previstos para a dedução dos citados meios processuais tanto valem para as acções baseadas no direito comunitário violado como para as que se fundamentam na violação do direito interno (v. Acs. T.J.C.E. de 15/9/98, proc. C 231/96 e C 260/96 e 2/12/97, rec. C 188/95).

Dito isto e face ao constatado erro na forma do processo, vejamos se é possível a sua correcção (v. art. 97º n.º 3 da L.G.T.).

Seguro é que, para além de outros requisitos, a convoção só é viável se não se mostrar caducado o direito de deduzir impugnação judicial (v. Diogo Leite de Campos, L.G.T., 1999, pág. 339, anot. 4).

Nas conclusões da petição inicial, a recorrente tem por nulas as ditas liquidações emolumentares, pois que inconstitucionais e violadoras do direito comunitário. Nos termos do art. 102º n.º 3 do C.P.P.T., “se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo”.

Porém, como este S.T.A. vem afirmando, a inconstitucionalidade é vício, não gerador de nulidade, mas de mera anulabilidade, sempre que não se mostre ofendido o conteúdo essencial de um direito fundamental; no caso dos autos, a liquidação emolumentar não afectou, nem a recorrente alega, o núcleo essencial de qualquer dos seus direitos (v. art. 133º n.º 1 al. d) do C.P.A.).

Daí que a inconstitucionalidade de um acto de liquidação, por suportado em norma violadora da C.R.P., deva ser alegada, em processo de impugnação judicial, no prazo de 90 dias (v. Acs S.T.A. de 4/3/98, rec. 19305, 11/3/98, rec. 20907, 31/10/01, rec. 26392, 12/12/01, rec. 26233 e 6/2/2002, rec. 26319 e, do Plenário, de 30/5/01, rec. 22251).

Por outro lado e no mesmo sentido, também este S.T.A. já decidiu que o acto tributário que aplica norma em contradição com o direito comunitário, embora viciado por erro nos pressupostos de direito, não é nulo mas meramente anulável (v. Ac. S.T.A. de 9/10/96, rec. 20873 e 17/4/02, rec. 105/02).

Daí que a impugnação, com tal fundamento, deva também ser deduzida no aludido prazo de 90 dias, como se prescrevia no art. 123º do C.P.T. e ora se determina no art. 102º n.º 1 do C.P.P.T.

Assim e uma vez que as liquidações referidas nos autos datam de Outubro/95, Fevereiro/97 e Novembro/97, forçoso é concluir que, à data de 9/11/98, dia em que foi deduzida a presente acção, já há muito se havia extinguido o prazo para o dedução da impugnação judicial.

Por essa razão, não é viável a correcção do processo, ordenando que prossiga na forma de impugnação judicial.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 4 de Junho de 2003.

Assunto:

2ª avaliação. Liquidação baseada na 1ª avaliação.

Doutrina que dimana da decisão:

Se um acto de liquidação de contribuição autárquica se basear numa 1ª avaliação, que entretanto foi substituída pelo resultado de uma 2ª avaliação do prédio, dá-se uma invalidade derivada do acto de liquidação, por ter sido alterada a premissa em que o mesmo assentou. Trata-se de uma nulidade de acto consequente de acto anterior substituído (art. 133º, n.º 2, al.i), do CPA).

Recurso n.º 1582/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José Amâncio dos Santos Beleza; Relator: Exm.º Cons.º. Dr. Almeida Lopes.

1º Relatório

Com fundamento em ilegalidade decorrente do facto de ter servido de base à liquidação o valor patrimonial resultante da 1ª avaliação

ao imóvel, quando foi requerida a 2ª avaliação ao mesmo, o contribuinte JOSÉ AMÂNCIO DOS SANTOS BELEZA, residente na Rua do Jordão, 559, 4400-Vila Nova de Gaia, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de contribuição do ano de 2000, titulado pelo Documento n.º 2000303391103 da 3ª Repartição de Finanças de Vila Nova de Gaia.

Por sentença de fls. 64 e seguintes, o 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a impugnação procedente e anulou o acto de liquidação, após ter reconhecido haver a nulidade decorrente de acto consequente de acto anterior revogado.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a Fazenda Pública para este STA, tendo apresentado as alegações de fls. 72 e seguintes, nas quais concluiu que a impugnação foi intempestiva, que o contribuinte não esgotou as avaliações, pois fez o pedido de 2ª avaliação fora do prazo legal, que a lei prevê dois processos distintos para a avaliação para efeitos de sisa e para a avaliação para efeitos de contribuição autárquica e que por falta de reacção atempada contra a primeira avaliação para efeitos de contribuição autárquica essa avaliação consolidou-se na ordem jurídica.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o M.ºP.º emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Com interesse para este recurso são os seguintes os factos dados como provados pelo tribunal de 1ª instância:

- a 1ª avaliação teve lugar em 5.3.96 e apurou o valor do imóvel em 53.856.000\$00;
- o Contribuinte requereu 2ª avaliação em 24.3.97;
- o requerimento foi indeferido em 12.5.97 por intempestividade;
- por despacho do Chefe, de 25.6.97, foi anulada a liquidação da sisa, com fundamento em que tinha sido processada em data anterior à notificação do valor patrimonial que lhe serviu de base, tendo sido concedido ao contribuinte o direito de requerer 2ª avaliação para efeitos de sisa;
- esta 2ª avaliação foi requerida em 8.7.97, teve lugar em 12.10.98 e apurou o valor de 41.184.000\$00;
- o contribuinte não pagou a contribuição autárquica do ano de 2000, no montante de 700.128.\$00, pelo que lhe foi instaurado processo executivo;
- o prazo para pagamento da 2ª prestação de c.a. (que é a que foi impugnada) terminava em 30.9.01 e a impugnação judicial deu entrada em 17.10.2001.

2º Fundamentos

A primeira questão que a Fazenda suscita é a da extemporaneidade da impugnação judicial, pois os 90 dias para impugnação contam-se a partir do termo do prazo para pagamento da 1ª prestação, vencida no mês de Abril de 2001.

Mas, como bem demonstra o M.ºP.º, a Fazenda não tem razão. Com efeito, o contribuinte impugnou não a 1ª mas a 2ª prestação. O prazo para pagamento voluntário desta 2ª prestação terminava no dia 30.9.2001. A impugnação judicial deu entrada em 17.10.2001. Logo, a impugnação judicial deu entrada dentro do prazo legal de 90 dias (art. 102º, n.º 1, al.a), do CPPT).

Daí que este STA desatenda a questão prévia posta pela Fazenda. Passemos ao fundo da questão.

Tendo o acto de liquidação impugnado assentado no valor de 53.856.000\$00 resultante da 1ª avaliação, mas tendo o prédio sido sujeito a uma 2ª avaliação que baixou o valor para 41.184.000\$00, deve aquela liquidação ser mantida sob fundamento de ter sido indeferido por extemporaneidade um requerimento de 2ª avaliação feito pelo contribuinte?

Desde que o Fisco autorizou uma 2ª avaliação para efeitos de sisa, deve essa avaliação ser tomada em consideração para efeitos de contribuição autárquica?

O M^o Juiz a quo, baseando-se na jurisprudência deste STA, entendeu que o acto de liquidação de contribuição autárquica é nulo por ser um acto consequente de um anterior acto que foi revogado.

Com efeito, desde que a 1ª avaliação foi substituída pela 2ª, é o valor desta que deve ser tomado em consideração para efeitos de liquidação tanto de sisa como de contribuição autárquica.

Pelo contrário, a Fazenda Pública entende que os dois processos de avaliação - para efeitos de contribuição autárquica - são autónomos, visando finalidades distintas, com diversos pressupostos e diferentes enquadramentos legais, pelo que tendo a avaliação para efeitos de contribuição autárquica passado a caso resolvido, a liquidação impugnada tem de se conformar com essa 1ª avaliação não impugnada no prazo legal.

Quem tem razão é o M^o Juiz a quo.

É certo que se trata de dois impostos diferentes. É certo que estão em causa normas jurídicas diferentes. Mas o resultado da 2ª avaliação para efeitos de sisa não pode deixar de se reflectir na liquidação para efeitos de contribuição autárquica, sob pena de se atingir uma justiça fiscal formal e incoerente com a verdade material.

Nos termos do art. 18º do Código da Contribuição Autárquica, a contribuição é liquidada anualmente com base nos valores e aos sujeitos passivos constantes das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que a mesma respeita.

Ora, a 2ª avaliação teve lugar em 12.10.98 e avaliou o prédio em 41.184.000\$00. Foi este o valor que ficou a constar da matriz.

A contribuição autárquica que está impugnada é a referente ao ano de 2000. Ora, em 31 de Dezembro de 2000 o valor que constava da matriz já não era o valor da 1ª avaliação, mas o da 2ª, e era este que tinha de ser tomado em consideração pelo Fisco.

Por outro lado, sempre a liquidação teria de se conformar com a alteração da avaliação.

Com efeito, o acto de avaliação é um acto prejudicial do acto de liquidação na medida em que este tem de se conformar com aquele.

Ora, como ensinou o Prof. ALBERTO XAVIER, "se o acto prejudicial foi praticado com vícios e dado que é susceptível de impugnação autónoma uma de duas hipóteses se pode também verificar: ou a invalidade do acto prejudicial não foi directamente invocada e preclui-se o seu conhecimento, que já não poderá ser solicitado a respeito do acto prejudicado; ou a invalidade foi invocada e reconhecida, e neste caso acarreta a necessária invalidade derivada do acto tributário, que deve ser anulado, substituído ou modificado, consoante os casos, de modo a conformar-se com o juízo formulado a respeito do acto prejudicial. Esta invalidade derivada opera automaticamente - não carecendo de ser autonomamente invocada - pois que é imposição lógica, respeitada pelo direito, que a supressão ou alteração de uma das premissas altera por si só a conclusão" (cfr. *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, pág. 256).

Deste modo, a alteração do resultado da 1ª avaliação, como acto prejudicial, acarreta a invalidade do acto de liquidação que com ele se tinha conformado, pois passou a valer um outro acto prejudicial que não pode deixar de ser tomado em consideração.

Hoje temos lei que nos diz que é nulo o acto consequente de acto anterior anulado ou revogado art. 133º, nº 2, al. i), do Código de Procedimento Administrativo.

Esta norma aplica-se aos actos de liquidação, como é jurisprudência deste STA - ver acórdão de 5.5.99, publicado no Boletim do Ministério da Justiça nº 487, pág. 181.

Daí que a sentença recorrida tenha feito boa interpretação e aplicação da lei ao caso concreto.

3º Decisão

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso da Fazenda e em confirmar inteiramente a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — José Joaquim Almeida Lopes (relator) — António Pimpão — Brandão de Pinho (com a declaração de que, sendo o acto nulo, a petição é tempestiva).

Acórdão de 4 de Junho de 2003.

Assunto:

Impugnação judicial de acto de liquidação de juros compensatórios. Vícios próprios do acto. Pertinência da invocação de vícios do acto de liquidação do imposto.

Doutrina que dimana da decisão:

Efectuadas, autonomamente, duas liquidações, uma, de imposto, outra, dos correspondentes juros compensatórios, e judicial e separadamente impugnadas as duas, a impugnação da liquidação de juros só pode proceder se fundada em vícios próprios deste acto de liquidação, sendo irrelevante a invocação de ilegalidades ocorridas na liquidação de imposto, tanto mais se a impugnação desta última foi julgada improcedente, mediante decisão judicial transitada em julgado.

Recurso n.º 26 628. Recorrente: Irmãos Melo, Sociedade de Carpintaria e Construção Civil, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmo. Cons.º Baeta de Queiroz.

1.1. IRMÃOS MELO, SOCIEDADE DE CARPINTARIA E CONSTRUÇÃO CIVIL, LDA., com sede em Caselhos, Espanedo, Cinfães, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que confirmou a sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu, o qual julgara improcedente a impugnação de juros

compensatórios sobre dívida de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo ao ano de 1990.

Formula as seguintes conclusões:

1ª

A Administração Fiscal, no caso vertente, dado que os juros compensatórios de IVA objecto da presente impugnação tiveram a sua génese e fundamento na liquidação de IVA de 1990 segundo métodos indiciários, recorreu a este método na determinação desses juros compensatórios, por aplicação do disposto nos artigos 51º a 56º do CIRC e 82º e segts. do CIVA, tendo, desse modo, violado o artigo 104º, nº 2 da C. da R. Portuguesa.

2ª

A determinação da matéria colectável fundou-se pretensamente em inexactidões e irregularidades na contabilização das operações da empresa e indícios de que a contabilidade da impugnante não reflectia a sua exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido.

3ª

O acto tributário consubstanciado na nota de liquidação - conforme Doc. nº 2 junto com o requerimento inicial de impugnação - não se encontra fundamentado, nem de facto, nem de direito.

4ª

Do elenco dos factos provados também não resulta que esteja fundamentado o acto tributário.

5ª

E, por isso, estranho é que o douto acórdão recorrido sustente, com a primeira instância, que essa fundamentação conste do relatório de fls 1 a 29, o que não pode ser, como é desde logo evidente, uma vez que o autor do acto tributário é o Sr. Director de Serviços, não sendo ele o autor do relatório dos serviços de fiscalização, não resultando dos autos que tenha fundamentado o acto por mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas resultantes desse relatório.

6ª

Em todo o caso, o Sr. Director de Serviços ao praticar o acto tributário, fê-lo com preterição da competência do Sr. Chefê da Repartição de Finanças para a prática do mesmo.

7ª

O relatório dos serviços de fiscalização não é mais do que uma mera informação/proposta, que não contém em si a fundamentação do acto tributário.

8ª

A impugnante não entende que operações levou a efeito a Administração para encontrar o montante de IVA ora impugnado, em face designadamente do ponto 6.2.2.1 do referido relatório, que apresenta um valor de correcção de esc. 16.910.483\$00 (dezasseis milhões novecentos e dez mil quatrocentos e oitenta e três escudos) e de

lucro tributável de 18.705.795\$00 (dezoito milhões setecentos e cinco mil setecentos e noventa e cinco escudos).

9ª

Se fosse de considerar, por mera hipótese, que o acto administrativo se encontra fundamentado, certo é que a impugnante não foi notificada dessa impugnação.

10ª

E assim sendo, como é, *"tal falta de notificação constitui preterição de formalidade ou vício de forma do processo de liquidação, invalidando esta"*, como decidiu este STA - Ac. Doutrinai, Ano XXXIX, nº 458, págs. 195 a 207.

11ª

No entanto, não tendo sido notificada à impugnante a fundamentação do acto tributário, a Administração Fiscal violou, com preterição do direito de audiência prévia, os seus direitos e garantias, tutelados pelos artigos 53º e 54º do CIRC e 268º, nº 3 da C. R. Portuguesa, como também decidiu este STA - Ac. Doutrinai, Ano XXXIX, nº 466, págs. 1275 a 1283.

12ª

O douto acórdão recorrido violou, assim, por aplicação dos artigos 51º e 52º do CIRC e 82º e segts. do CIVA, o artigo 104º, nº 2 da C. da R. Portuguesa; os artigos 21º do C. P. Tributário, 123º e 125º do C. P. Administrativo e 268º, nº 3, da C. da R. Portuguesa, por falta de fundamentação do acto tributário; o artº 52º do CIVA, por preterição de competência; e, na hipótese de se considerar que o acto tributário se encontra fundamentado, os artigos 21º, nº 2 do C. P. Tributário, 53º do CIRC, 66º do C. P. Administrativo e 268º da C. da R. Portuguesa, por falta de notificação da fundamentação à impugnante.

13ª

Em todo o caso, dado que a presente liquidação depende da liquidação de IVA do ano de 1991, que foi impugnada autonomamente, os presentes autos deveriam ser suspensos até decisão daquela impugnação, para, assim, se evitar a eventual contradição de julgados, pelo que o Tribunal recorrido violou o disposto no artigo 279º, nº 1 do C. P. Civil.

NESTES TERMOS e nos melhores de direito (...), deve conceder-se provimento ao presente recurso e, conseqüentemente, revogando-se o acórdão recorrido:

a) Declarar-se que a Administração Fiscal recorreu aos métodos indiciários na determinação da matéria colectável, por aplicação dos artigos 51º e 52º do CIRC e 82º e segts. do CIVA, violando, assim, o disposto no nº 2 do artigo 104º da C. da R. Portuguesa;

b) Se assim se não entender, declarar-se nulo e de nenhum efeito o acto tributário, por não se encontrar fundamentado, nem de facto, nem de direito, bem como o douto acórdão recorrido, por violação dos artigos 21º do C. P. Tributário, 123º e 125º do C. P. Administrativo e 268º, nº 3 da C. da R. Portuguesa;

c) Sendo outro ainda o entendimento, declarar-se ineficaz o acto tributário, dada a sua falta de notificação à impugnante, por violação dos artigos 21º, nº 2 do C. P. Tributário, 66º do C. P. Administrativo e 268º da C. da R. Portuguesa.

d) Em qualquer dos casos, deve suspender-se previamente a instância até decisão relativa à impugnação de IVA do ano de 1990”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. Face ao alegado na conclusão 13ª das alegações da recorrente (no original, por manifesto lapso, seriou-a como sendo a segunda conclusão 12ª), acima transcrita, foi proferido despacho determinando que o processo aguardasse a decisão, com trânsito em julgado, do recurso aí referido, o que, entretanto, aconteceu.

1.4. O Exm^o. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento.

1.5. O processo tem os vistos dos Exm^{os}. Adjuntos.

2. Em sede de matéria de facto, vem assente que:

”1.

A impugnante foi notificada em 24 de Julho de 1995 da liquidação impugnada (v. doc. de fls. 8).

2.

Nessa notificação constava que a fundamentação se encontra desenvolvida na nota de liquidação enviada pela Repartição de Finanças (v. doc. de fls. 8).

3.

Consta ainda como motivo da liquidação o seguinte ”Juros compensatórios calculados nos termos do art^o 89^o do Código do IVA. A Nota de Liquidação onde constam os respectivos fundamentos pode ser solicitada na Repartição de Finanças competente” (v. doc. de fls. 8).

4.

Foi entregue à impugnante a Nota de Liquidação, a seu pedido.

5.

Dá-se por reproduzido o teor da nota de liquidação de fls. 9.

6.

A impugnação foi instaurada em 3.10.95 (v. fls. 2)”.

3.1. O presente recurso emerge de uma impugnação judicial de acto de liquidação de juros compensatórios relativos a IVA e ao ano de 1990, como logo se extrai do intróito da petição inicial.

A liquidação em causa respeita, pois, unicamente, a juros compensatórios, conforme se lê, aliás, na respectiva nota, junta a fls. 9.

A liquidação do imposto, feita em separado, motivou impugnação judicial autónoma que, depois de julgada, em primeiro grau de jurisdição, por um tribunal tributário de 1ª instância, em segundo, pelo TCA, e em revista, por este STA, findou pela improcedência, como se vê a fls. 95 a 99.

Está, pois, estabilizada a liquidação de IVA.

Aqui, só cuidamos da de juros compensatórios.

3.2. Os juros compensatórios são devidos quando haja atraso na liquidação por motivo culposamente imputável ao contribuinte, conforme resulta do disposto nos artigos 83^o, n^o 1, do Código de Processo Tributário (CPT) e 89^o do Código do IVA (CIVA) - veja-se, ainda, o artigo 35^o da Lei Geral Tributária, entretanto entrada em vigor.

Significa isto que só há lugar a juros compensatórios quando seja devido imposto, sendo, aliás, sobre o montante deste que aqueles são calculados.

É assim porque os juros compensatórios se destinam a compensar o Estado pelo atraso na liquidação do imposto devido, constituindo um agravamento ou sobretaxa que acresce a esse imposto.

No nosso caso, está definitivamente decidido que é devido imposto, no quantitativo liquidado, face ao inêxito da impugnação judicial com que a também ora recorrente atacou a respectiva liquidação.

A impugnação do acto de liquidação de juros compensatórios só pode ter sucesso pela invocação e reconhecimento judicial de que este acto sofre de vícios próprios, pois que sobre os vícios imputados ao acto de liquidação do imposto há caso julgado.

Acontece que os vícios pela recorrente imputados ao acto de liquidação que aqui impugna não são próprios dele, mas do acto, autónomo, de liquidação de imposto.

É ver o teor da petição inicial da impugnação:

Aí se diz que a Administração Fiscal, socorrendo-se de métodos indiciários para apurar a matéria colectável em IVA, aplicou norma inconstitucional; e que o acto não está fundamentado, ou não lhe foi notificada essa fundamentação.

Ora, a questão da inconstitucionalidade da(s) norma(s) em que a Administração Fiscal se estribou para se socorrer de métodos indiciários para calcular a matéria colectável em IVA é de todo estranha a este acto de liquidação de juros compensatórios. (Foi, aliás, definitivamente julgado, no processo de impugnação do acto de liquidação de imposto, que não houve recurso a presunções na fixação da matéria tributável).

Sobraría, pois, de útil, o tema da fundamentação do acto e (ou) sua notificação à recorrente, se não fosse o caso de, ainda aqui, o que a recorrente acusa é a falta de fundamentação e respectiva notificação do acto de que liquidou o imposto sobre o qual foram calculados tais juros, e não idênticos vícios, mas reportados ao único acto de liquidação ora em apreço de juros compensatórios. É o que resulta da leitura da petição inicial, em que a recorrente se insurge contra a infundada aplicação de métodos indiciários e do também infundado resultado a que por tal via se chegou.

Em todo o caso, a este respeito, o acórdão recorrido deu por provado que a impugnante foi notificada da liquidação, nessa notificação se indicando que a fundamentação se encontra desenvolvida na nota de liquidação enviada pela Repartição de Finanças, que é apontado como motivo da liquidação ”Juros compensatórios calculados nos termos do art^o 89^o do Código do IVA”, e que ”a Nota de Liquidação onde constam os respectivos fundamentos pode ser solicitada na Repartição de Finanças competente”, tendo, aliás, essa nota sido entregue à agora recorrente, a seu pedido.

Como assim, não só o acto posto em crise está fundamentado, ao indicar-se a norma legal ao abrigo da qual se liquidam os juros compensatórios, como a fundamentação foi transmitida à recorrente.

Por último, ainda se dirá que irreleva, para o nosso caso, a afirmação segundo a qual ”o Sr. Director de Serviços ao praticar o acto tributário, fê-lo com preterição da competência do Sr. Chefe da Repartição de Finanças para a prática do mesmo”, pois que, mais uma vez, ela se refere a um outro acto que não o aqui sindicado, sendo certo que, quanto a este, se não prova ser de autoria de qualquer director

de serviços. Ao que acresce que a questão não foi suscitada na petição de impugnação, nem dela se ocupou o acórdão recorrido, pelo que não merece ser apreciada no presente recurso jurisdicional.

Daí a improcedência de todas as conclusões das alegações de recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar o acórdão impugnado.

Custas a cargo da recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vítor Meira*.

Acórdão de 18 de Junho de 2003.

Assunto:

IRS. Segurança Social. Contribuições obrigatórias.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — As leis fiscais que usam termos próprios de outro ramo do direito devem interpretar-se, em regra, com o sentido que aí têm;*
- II — A expressão "contribuições obrigatórias para regimes de protecção social", utilizada no artº 25º, nº 2, do CIRS, deve entender-se no sentido de contribuições não integrantes dos esquemas de prestações complementares da iniciativa dos particulares;*
- III — São contribuições obrigatórias as estabelecidas para a contagem do tempo do serviço militar, ainda que o contribuinte tivesse de fazer um requerimento.*

Recurso n.º 154/03. Recorrente: Pedro Silvestre Nazário Emérico Soares. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento em vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito - não ter sido aceite a dedução de 777 136\$00 de contribuições para a segurança social pela contagem do tempo de serviço militar obrigatório - o Exmº Conselheiro Pedro Silvestre Nazário Emérico Soares e esposa, Maria Ludovina Agnela dos Remédios Barreto Soares, deduziram impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS do ano de 2000, da 1ª Repartição de Finanças de Vila Nova de Famalicão.

Por sentença de fls. 101 a 103, o Tribunal Tributário de Braga julgou a impugnação improcedente.

Inconformados, os contribuintes recorreram para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 107, nas quais concluem que a liquidação violou o artº 25º, nº 2, do CIRS.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

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

Corridos os vistos cumpre decidir.

O que está em causa é a correcta interpretação do disposto no artº 25º, nº 2, do CIRS.

Este STA tem uma jurisprudência uniforme sobre essa interpretação, a qual é diferente da dada pelo Mº Juiz *a quo*. Nos termos dessa interpretação.

I - As leis fiscais que usam termos próprios de outro ramo de direito devem interpretar-se, em regra, com o sentido que aí têm;

II - A expressão "contribuições obrigatórias para regimes de protecção social", utilizada no artº 25º, nº 2, do CIRS, deve entender-se no sentido de contribuições não integrantes dos esquemas de prestações complementares da iniciativa dos particulares;

III - São contribuições obrigatórias as estabelecidas para a contagem do tempo do serviço militar, ainda que o contribuinte tivesse de fazer um requerimento.

Esta interpretação foi feita, entre outros, no acórdão deste STA de 16.10.02, proferido no Processo nº 26 829.

Não há razões para alterar esta jurisprudência, que o Mº Juiz não seguiu.

Deste modo, tendo dado outra interpretação à referida norma, a Administração Fiscal incorreu em violação de lei por erro nos pressupostos de direito, pelo que a impugnação não pode deixar de ser julgada procedente e anulado o acto de liquidação na parte impugnada.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida, em julgar procedente a impugnação judicial e em anular o acto de liquidação impugnado, na parte em que não aceitou a dedução de 777 136\$00. Sem custas.

Junte a este acórdão fotocópia do acórdão proferido em 16.10.2002 no Processo nº 26 829.

Lisboa, 18 de Junho de 2003. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 18 de Junho de 2003.

Assunto:

Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos (não levados ao probatório) é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.*
- II — Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decimum.*

Recurso n.º 155/03. Recorrente: PORTIS - Hotéis Portugueses, SA. Recorrida: Fazenda Pública Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa..

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

1. PORTIS - Hotéis Portugueses, SA, com sede no Lugar de Chãs, freguesia de São Pedro da Afurada, Vila Nova de Gaia, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, a liquidação da "taxa de conservação de esgotos".

Invocou vício de violação de lei (ilegalidade e inconstitucionalidade do preceito de que resultou a criação da receita em causa).

O Mm. Juiz do 5º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Apresentou as pertinentes alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso versa matéria de facto, pelo que este Supremo Tribunal é hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Exmº Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide artigos 101º e 102º do C. P. Civil, 45º do CPT, 5º do ETAF, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o artigo 32º, al. b) do ETAF:

"Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

"...

"b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito".

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no artigo 41º, 1, al. a) do ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Vejamos então.

Escreveu a EPGA no seu douto parecer:

"Nas conclusões 7.ª, 8.ª e 9.ª a recorrente afirma factos que contrariam outros que o Mm. Juiz *a quo* estabeleceu (cfr. fls. 31 da sentença) para decidir como decidiu..."

Vejamos então.

As conclusões referidas são do seguinte teor:

- O tributo liquidado e cobrado a título de taxa de conservação, ao ser calculado sobre o valor patrimonial dos prédios, e, não sobre o serviço efectivamente prestado, para além de contrariar a equivalência desejável entre as duas prestações;

Propicia a ocorrência de situações em que o montante da taxa liquidada, será marcadamente superior ao serviço prestado, e,

Como tal, o tributo liquidado e cobrado pela Câmara Municipal de Lisboa deixa de se configurar como taxa e passa a assumir contornos de verdadeiro imposto, já que, conforme referido supra, ao ser manifestamente superior ao serviço prestado, pressupõe uma certa ca-

pacidade contributiva, característica essencial desses mesmos impostos.

Pois bem.

Estamos realmente perante afirmações de facto.

Por outro lado, o probatório da sentença não faz qualquer referência a tais factos.

É por aqui pois que a questão da incompetência hierárquica logra relevo, que não pela afirmação referida (fls. 31 dos autos), por isso que aqui o Mm. Juiz faz referência a um acórdão deste STA para, a partir daí, extrair a pertinente solução de direito.

Logra pois êxito a questão prévia suscitada pelo Ilustre Magistrado do MP, mas pelas razões acima expostas.

Há assim efectivamente matéria de facto a apreciar no recurso.

Do exposto, é legítimo pois concluir-se que o recurso versa também matéria de facto.

E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum* importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal *ad quem* define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o Tribunal Central Administrativo, face aos normativos legais atrás citados.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 150 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 18 de Junho de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 18 de Junho de 2003.

Assunto:

Impugnação. Fundamentos.

Doutrina que dimana da decisão:

A falta de culpa pela insuficiência do património é fundamento de oposição e não de impugnação judicial.

Recurso n.º 161/03. Recorrente: Joaquim Reis de Freitas. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exm. Cons.º. Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento em falta de culpa pela insuficiência do património da executada originária, JOAQUIM REIS DE FREITAS, residente na Rua Nossa Senhora do Amparo, s/n, Transleça, Alfena, Ermesinde,

deduziu impugnação judicial contra o despacho de reversão patricado pelo Serviço de Finanças de Valongo 2, no processo nº 3565.92/101965.1, pedindo a anulação desse despacho de reversão.

Por sentença de fls. 20 a 22, o Tribunal Tributário do Porto julgou a impugnação improcedente pelo facto de o impugnante não ter impugnado o acto tributário e ter alegado um fundamento de oposição à execução fiscal, sem que se possa convolar a impugnação em oposição por já ter decorrido o respectivo prazo legal.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu o impugnante para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 28 e 29, nas quais concluiu que, como revertido, tem o direito de impugnar a liquidação, que os fundamentos de impugnação não são taxativos, bastando alegar qualquer ilegalidade, e que a falta de responsabilidade do impugnante é um desses fundamentos.

Não houve contra-alegações.

Nestes STA, o M^oP^o emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Como resulta da petição inicial de impugnação judicial, o recorrente alegou factos tendentes a demonstrar que não teve culpa pela insuficiência do património da originária executada.

Esta causa de pedir tem como corolário lógico o pedido de extinção da execução quanto ao revertido, pois é um dos fundamentos da oposição à execução fiscal, nos termos do art^o 204^o, n^o 1, al. b), do CPPT.

Porém, no pedido feito na impugnação, o recorrente, em vez de pedir a extinção da execução, pediu a anulação do despacho de reversão.

Ora, num processo de impugnação judicial somente se pode pedir a anulação ou declaração de nulidade do acto tributário impugnado, mas nunca a anulação de um despacho de reversão, cuja forma de impugnação nunca poder ser a utilizada pelo recorrente.

O que aconteceu foi que o prazo legal para deduzir oposição já se tinha escoado, razão pela qual o recorrente lançou mão da impugnação judicial, que tem um prazo mais dilatado.

Como muito bem disse o M^o Juiz a quo, pelo facto de já ter passado o prazo para a oposição não se pode, agora, convolar a impugnação para oposição.

Entende o recorrente que tem o direito de impugnar a liquidação.

Porém, se voltar a ler a impugnação judicial logo pode reparar que não foi a liquidação que ele impugnou, mas o despacho de reversão, que é algo completamente diferente.

Diz o recorrente que os fundamentos de impugnação não são exaustivos.

Porém, ele não alegou um fundamento de impugnação mas um fundamento de oposição.

Entende o recorrente que a falta de responsabilidade do gerente é uma das ilegalidades que podem fundamentar a impugnação.

Porém, a causa de pedir na impugnação judicial foi a falta de responsabilidade derivada da falta de culpa, e esse é um fundamento da oposição e não da impugnação.

Assim, bem andou o M^o Juiz a quo ao julgar improcedente a impugnação.

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

Custas pelo recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 18 de Junho de 2003. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 18 de Junho de 2003.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Decisão recorrida com dupla fundamentação. Falta de ataque a um dos fundamentos da decisão recorrida.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Tendo a decisão recorrida indeferido liminarmente a oposição à execução fiscal com dois fundamentos e o recurso como objecto apenas um desses fundamentos, está este Supremo Tribunal Administrativo impedido de alterar a parte não atacada, cujos efeitos não podem ser prejudicados pela decisão do recurso jurisdicional (art^o 684^o, n^o 4 do CPC).*

2 — *Pelo que é de todo inútil estar a conhecer, em sede de recurso jurisdicional, do fundamento invocado pelo recorrente, pois mesmo que se lhe reconhecesse razão quanto à questão nele suscitada, sempre teria que permanecer inalterada, por não ter sido atacada, a decisão do TT de 1^a Instância, que importa, assim, considerar transitada.*

Recurso n.º 345/03. Recorrente: Atlanta - Com. Manut. Reparação Veículos. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exm^o. Cons^o. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Atlanta - Comércio, Manutenção e Reparação de Viaturas, Lda, com sede em Odivelas, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que lhe indeferiu liminarmente a oposição por si deduzida contra a execução fiscal com o n.º 4227-00/108905.6, pendente na Repartição de Finanças de Odivelas, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1^a A Recorrente não foi, durante o período a que se reporta a dívida exequenda, a possuidora dos bens que a originaram.

2^a A Recorrente foi-lhe retirada mercadoria (automóveis) pela FIAT DISTRIBUIDORA PORTUGUESA, já facturada por esta à ATLANTA no montante de esc.: 80.563.862\$00, e, por outro lado, a FIAT PORTUGUESA, forçou a Concessionária, agora Recorrente, a devolver-lhe mercadoria (automóveis) no montante de esc.: 114.025.088\$00.

3ª Estes factos inviabilizaram a liquidação do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

4ª Posteriormente, a FIAT DISTRIBUIDORA PORTUGUESA, foi vender os automóveis que retirou da esfera jurídica da recorrente a outro concessionário, que pagou o IVA relativo à mesma mercadoria.

5ª Assim, a FIAT DISTRIBUIDORA PORTUGUESA, recebeu duas vezes o valor do IVA relativo aos mesmos automóveis.

6ª E, também, porque, em face do acordo estabelecido com a FIAT AUTO PORTUGUESA esta comprometeu-se a adiantar, à Recorrente, a importância relativa ao IVA do mês de Fevereiro de 2000.

A FP contra-alegou nos seguintes termos:

a) A douta sentença recorrida indeferiu liminarmente a petição inicial de oposição por ineptidão devido a obscuridade da causa de pedir, por o fundamento da oposição se reconduzir à discussão da legalidade concreta da dívida exequenda e por carecer de base legal o fundamento de ilegitimidade alegada pela recorrente.

b) Nas conclusões da sua alegação de recurso a recorrente vem de novo pôr em causa a legalidade em concreto da dívida exequenda, reiterando o alegado na sua petição de oposição.

c) Isto é, a recorrente não ataca a douta sentença na decidido indeferimento liminar.

d) E o objecto do recurso só pode ser a decisão recorrida.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido da improcedência do recurso, uma vez que, tendo o Mmº Juiz "a quo" indeferido liminarmente a petição de oposição com o fundamento de que a oponente não havia identificado a causa de pedir, esta, nas conclusões da sua motivação do recurso, "ignora de todo aquela pronúncia que, por não ter sido atacada, tem de ser confirmada".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Na decisão recorrida apreciaram-se duas questões, a saber: - que a petição inicial não identifica o facto concreto que serve de fundamento à oposição, pelo que sendo, assim, obscura a causa de pedir aquela é inepta, impondo-se, deste modo, o seu indeferimento liminar;

- e que, mesmo que se considere que a petição inicial contém causa de pedir, sempre seria de indeferir liminarmente, dado que a oponente não invoca algum dos fundamentos a que alude o artº 204º, nº 1 do CPPT.

Todavia e como se verifica do que acima fica transcrito, nas conclusões da sua motivação do recurso, que são decisivas para delimitar o objecto do recurso (cfr. artº 684º, nº 3 do CPC), a oponente não ataca a decisão recorrida na parte em que julgou inepta a petição inicial por obscuridade da causa de pedir.

Na verdade, a recorrente limita-se apenas a demonstrar que não era a possuidora dos bens que originaram a dívida exequenda.

Assim sendo, não atacando a decisão "a quo" quanto à referida questão, processualmente distinta, da ineptidão da petição inicial por obscuridade da causa de pedir, está este Supremo Tribunal Administrativo impedido de tomar posição sobre a mesma, nomeadamente não a poderá alterar nessa parte (cfr. artº 684º, nº 4 do CPC).

Pelo que é de todo inútil estar a conhecer, em sede de recurso jurisdicional, do fundamento invocado pela recorrente, pois mesmo que se lhe reconhecesse razão quanto à questão nele suscitada, sempre teria que permanecer inalterada, por não ter sido atacada, a decisão

do Tribunal Tributário de 1ª Instância sobre a ineptidão da petição inicial por obscuridade da causa de pedir, que importa, assim, considerar transitada.

3 - Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50% (tem apoio judiciário).

Lisboa, 18 de Junho de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madeira*.

Acórdão de 18 de Junho de 2003.

Assunto:

Recurso per saltum para o Supremo Tribunal Administrativo. Alegação de factos divergentes dos fixados na sentença recorrida. Incompetência do tribunal.

Doutrina que dimana da decisão:

O Supremo Tribunal Administrativo não é competente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso jurisdicional directamente interposto de sentença de um tribunal tributário de 1.ª instância em que o recorrente invoca, nas conclusões das suas alegações, factos que daquela sentença não constam, a par de outros em divergência com os por ela fixados.

Recurso n.º 443/03 em que são recorrente Município do Porto e recorrido António de Jesus Sousa, e em que foi Relator o Exmo Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. O **MUNICÍPIO DO PORTO** recorre da sentença da Mm.º Juiz da 2.ª Secção do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto que julgou procedente a oposição deduzida por **ANTÓNIO DE JESUS SOUSA**, residente no Porto, à execução fiscal que lhe foi instaurada para cobrança de dívida relativa ao custo de obra de pavimentação de sua responsabilidade, efectuada a expensas do Município.

Formula as seguintes conclusões:

“1.

Conforme resulta da petição e contestação apresentadas em juízo, a relação jurídica subjacente ao presente processo de oposição é uma relação de direito administrativo, relacionada com a emissão do alvará de licença de construção 26/84, em que a recorrente entende ser-lhe devida pelo recorrido uma prestação pecuniária por não ter este último praticado o acto devido -consistente na cedência de terreno para o domínio público e pavimentação da baía de estacionamento (condição do licenciamento) - o que originou, consequentemente, que a recorrida se tivesse substituído na sua execução por intermédio de terceiro.

2.

Recorrente e recorrido não se encontram, por isso, no domínio das relações contratuais ou particulares da C.M.P., antes pelo contrário no domínio das relações de direito administrativo em que a recorrida actua como autoridade pública munida do *ius imperii*.

3.

O STA tem vindo a considerar, em casos semelhantes, que os Tribunais Tributários são competentes para conhecer das execuções instauradas para cobrança destas dívidas às autarquias [entre outros, **Acórdão do STA de 3/03/1999**, R. 021435, in www.dgsi.pt; **Acórdão do STA 11/06/1997**, in Acs. Dout. STA 431, 1285; e **Acórdão do STA 3107/1996**, R. 019892, in www.dgsi.pt.]

4.

Decidindo em sentido contrário, a douda Sentença recorrida violou entre outros os arts. 155.º e 157.º do CPA, o art. 148.º n.º 2, alínea a) do CPPT, o art. 22.º, n.º 5 da Lei 1/87, de 6 de Janeiro, vigente à data dos factos, e os arts. 59.º, n.º 3 e 62.º do ETAF.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal entende que o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, face ao que vem afirmado na conclusão 1.ª, pelo que não é este o Tribunal competente para o apreciar.

1.4. O recorrente, notificado deste parecer, defende que o recurso incide, só, sobre matéria de direito, pois “não invoca factos novos nem pretende discutir a matéria de facto”, antes se limitou “a remeter para a matéria que consta da petição e da contestação”, não significando isso que “pretenda recorrer da matéria de facto”. Por isso, este é o Tribunal competente para conhecer do recurso.

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

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

“- A Câmara Municipal do Porto entendeu que o oponente deveria proceder à pavimentação de uma parcela de terreno que este cedera gratuitamente à Câmara Municipal e, como o oponente não tivesse realizado essas obras, a referida autarquia diz tê-las executado e notificou o oponente, em 16 de Abril de 1993, para pagar a quantia de 1 618 000\$00, valor em que avaliou essas obras:

- Em 16 de Abril de 1993, a Câmara Municipal do Porto emitiu a guia de receita eventual de que há cópia a fls. 51, com base na qual foi instaurada a execução fiscal em causa;

- A oposição foi deduzida em 16 de Novembro de 1993”.

3. A primeira questão a decidir é a da competência do Tribunal para conhecer do presente recurso, face à prioridade que a lei confere à sua apreciação - cfr. os artigos 16º nº 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos.

Como aponta o Exm. Procurador-Geral Adjunto, o recorrente escreve, na primeira conclusão que retirou das suas alegações, que “conforme resulta da petição e contestação apresentadas em juízo, a relação jurídica subjacente ao presente processo de oposição é uma relação de direito administrativo, relacionada com a emissão do alvará de licença de construção 26/84, em que a recorrente entende ser-lhe devida pelo recorrido uma prestação pecuniária por não ter este último

praticado o acto devido - consistente na cedência de terreno para o domínio público e pavimentação da baía de estacionamento (condição do licenciamento) - o que originou, consequentemente, que a recorrida se tivesse substituído na sua execução por intermédio de terceiro”.

Ou seja, o recorrente afirma que a quantia exequenda se relaciona com a emissão do alvará de licença de construção 26/84; que entende ser-lhe devida pelo recorrido uma prestação pecuniária por não ter este último cedido terreno para o domínio público e pavimentado a baía de estacionamento; que isso era condição do licenciamento; e que tal incumprimento originou que se lhe tivesse substituído na execução por intermédio de terceiro.

Mas, na sentença impugnada, apenas se dá como provado que a Câmara entendeu que o recorrido devia pavimentar uma parcela de terreno que lhe cedera gratuitamente e que, como o não tivesse feito, diz tê-lo ela realizado.

É, deste modo, patente, perante o cotejo do conteúdo daquela primeira conclusão e do acervo factual tido em conta na sentença, que o recorrente nos traz, no recurso, matéria de facto não coincidente com a da sentença. Por um lado, afirma factos que da sentença não constam: a relação com o alvará de licença de construção nº 26/84; e a existência de condições do licenciamento. Por outro lado, aponta factos divergentes dos que a sentença estabelece: onde a sentença nos diz que houve cedência gratuita de terreno, o recorrente assevera que tal era condição do licenciamento, e não foi cumprida; onde a sentença fixa que a Câmara diz ter procedido à pavimentação, o recorrente indica que tal foi feito por terceiro.

Da relevância destes factos não se cuida agora, pois, como é jurisprudência firme deste Tribunal, para aferir da sua competência para conhecer dos recursos directamente interpostos de decisões da 1.ª instância, não importa se os factos invocados no recurso interessam, ou não, para decidir a causa. O que releva é que eles sejam alegados, pois, sendo-o, já o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, sendo ao tribunal competente que caberá avaliar do relevo de tais factos.

Não interessa, também, que os factos invocados nas alegações e conclusões de recursos coincidam com os alegados na petição e na contestação - a coincidência que releva refere-se, antes, à sentença.

Como não importa se é ou não intenção subjectiva do recorrente discutir os factos. Avulta, tão-só, o que é vertido na peça em que se delimita o âmbito e objecto do recurso.

Assim, no nosso caso, pelas razões expostas, o Tribunal de recurso é colocado perante uma controvérsia acerca dos factos. Consequentemente, o recurso não tem exclusivo fundamento em matéria de direito.

Ora, este Supremo Tribunal Administrativo só é competente para conhecer dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões de tribunais tributários de 1.ª instância se eles tiverem exclusivo fundamento em matéria de direito. Se em discussão estiver, também, matéria de facto, competente é, antes, o TCA. Vejam-se as disposições dos artigos 21º nº 4, 32º nº 1 alínea b) e 41º nº 1 alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF).

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para

apreciar o recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Junho de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 18 de Junho de 2003.

Assunto:

IVA. Estabelecimento hoteleiro. Dedutibilidade do imposto suportado relativo a contratos de leasing e a bens utilizados na obtenção e transporte de lenha para alimentar caldeiras de aquecimento.

Doutrina que dimana da decisão:

É dedutível o IVA suportado por sociedade que explora um hotel, o qual dispõe de caldeiras a lenha destinadas a aquecimento, relativamente a rendas de contratos de leasing referidos a bens exclusivamente afectos à obtenção e transporte da lenha consumida por essas caldeiras.

Recurso n.º 452/03. Recorrente: Sociedade Hoteleira Piscina Praia, S. A. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Baeta de Queiroz.

1.1. **SOCIEDADE HOTELEIRA PISCINA PRAIA, S.A.**, com sede na Figueira da Foz, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que, revogando a sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, julgou improcedente a impugnação da liquidação adicional de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), e juros compensatórios, relativo ao ano de 1992.

Formula as seguintes conclusões:

”A)

Continua o Tribunal Central Administrativo a considerar **como elemento de prova relevante, com força probatória plena**, o relatório da Inspecção Fiscal, que, não é sujeito a contraditório, pois os Técnicos que os elaboraram furtam-se sempre a comparecer em tribunal, pelo que deve ser anulada por ilegal, a alteração da al. m) da matéria de facto consignada no acórdão recorrido.

B)

Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado existe uma **norma específica**, qual seja o art.º 88.º, n.º. 4 do CIVA, no qual se declara que **existe nulidade no caso de não serem notificados os fundamentos**, pelo que atento o teor do facto na al. j) dos factos provados, é **nula**

a liquidação, porque não se mostra notificada a fundamentação à ora impugnante, quando lhe foram enviadas as notas de liquidação.

C)

Refere o acórdão recorrido que os bens adquiridos em *leasing* não se enquadram na normal exploração da ora impugnante e não são necessários à obtenção do rendimento, pelo que a impugnação não podia proceder.

D)

Porém, resulta que foi provado por testemunhas que *as caldeiras fazem parte do imobilizado da empresa* e não têm outro fim que não seja o aquecimento do hotel da impugnante, *os veículos de carga - camioneta e tractor - são utilizados apenas e tão-só no corte e transporte da lenha para essas caldeiras e tal prática faz diminuir os custos da empresa, porque a lenha, que é gratuita, é mais barata que a electricidade.*

E)

Verifica-se que a sentença da 1ª. Instância está perfeitamente coerente com os fundamentos que invocou para a sua decisão.

F)

O acórdão recorrido, *sem fundamentar a sua decisão de forma coerente e compreensiva*, limita-se a afirmar que os encargos com tais veículos não se podem inserir no objecto normal da sua actividade de exploração do hotel, o que os factos dados como provados e aceites pelo acórdão recorrido, demonstram o contrário.

G)

Com a aquisição *dos veículos de carga - camioneta e tractor -, que são utilizados apenas e tão-só no corte e transporte da lenha para as caldeiras*, a ora impugnante consegue obter **combustível para as caldeiras, a mais baixo custo**, para o aquecimento das águas do hotel, pois um Hotel tem de ter água quente para os quartos dos seus hóspedes e para a lavagem pelo menos das louças.

H)

Demonstrado está que **o gerente da impugnante** é proprietário de vários pinhais, *como está provado* e então arranhou um sistema *mais económico de obter a água quente*, através da queima em caldeiras da lenha *obtida sem qualquer custo e inseriu no processo da exploração do seu Hotel, os veículos necessários à obtenção e transporte da lenha das suas propriedades para o Hotel*, criando assim um sistema de redução de custos.

I)

Mais ficou provado que esse equipamento *não é utilizado para qualquer outro fim ou por qualquer outra pessoa ou entidade* e, por isso, está afecto à produção de água quente, como o estão as caldeiras, sendo que essa água quente **é necessária à normal exploração do Hotel**.

J)

É **facto notório** - que, por isso, não necessita de alegação e de prova - que um Hotel para obter água quente para o seu normal funcionamento tem de **pagar combustível** e, como vem provado, *os custos suportados pela impugnante com a aquisição do equipamento ora em causa são inferiores aos custos com a utilização da electricidade para o mesmo fim* - Factos T) e X) da matéria de facto provada.

K)

Quer o relatório da Inspeção Fiscal, quer o Acórdão recorrido cometem a **gritante injustiça** de, afastando os custos do equipamento, **não considerarem qualquer custo no aquecimento da água do Hotel** e o Hotel, na lógica - *repete-se ...* - quer do relatório da Inspeção Fiscal, quer do Acórdão recorrido obtém **um lucro tributável, sem custos**, apesar de **a contabilidade demonstrar a forma rigorosa como ele é obtido**.

L)

Tem de concluir-se que a aquisição em *leasing* do equipamento, corresponde a uma necessidade da impugnante e esses veículos **são manifestamente indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos para a manutenção da fonte reprodutora**, tudo de harmonia com o artº. 23º. do CIRC.

M)

Foi dado como provado que nos anos de 1991, 1992 e parte de 1993, a impugnante não fez inscrever no imobilizado qualquer montante relativo a caldeiras, com base no que consta do relatório da Inspeção Fiscal, sem curar de averiguar a verdade dos factos, nomeadamente ordenando a junção de inventários ou outros documentos e até se contenta com uma afirmação imprecisa - *parte de 1993* -, sem curar de investigar a verdade dos factos.

N)

É que, da contabilidade da empresa consta a aquisição de 3 caldeiras, como se alcança dos documentos ora juntos e que são uma com o nº. UM-19056, adquirida em 9/2/91, pela factura nº. 829, pelo preço de 1.203.000\$00, outra caldeira a lenha, adquirida em 31/12/91, pela factura nº. 1100, pelo preço 605.000\$00 e outra ainda, adquirida em 25/11/93, pela factura nº. 1735, pelo valor de 849.927\$00, mas o técnico da Administração Fiscal apenas referiu esta última.

O)

Verifica-se assim que, nos anos de 1991, 1992 e 1993, **já havia caldeiras instaladas**, que justificavam a aquisição do equipamento que é necessário à produção do aquecimento de água.

P)

Deste modo, porque não corresponde à realidade, o que se escreve no acórdão recorrido e foi dado como provado na al. n) da matéria de facto dada como provada, **deve o mesmo ser anulado, para ampliação da matéria de facto**, no sentido de se averiguar se nos anos de 1991,

1992 e 1993, a ora impugnante já havia adquirido as caldeiras que justificassem o investimento nas máquinas para o transporte de madeira.

Q)

Em todo o caso, sempre teria de ser anulada a liquidação relativa aos anos de 1993 e 1994, onde **comprovadamente**, e mesmo em face do relatório da Administração Fiscal, **as caldeiras já constam do imobilizado**, pelo que, relativamente a esses anos, deve ser anulada a liquidação relativamente a esses anos.

R)

Verifica-se que existe **o vício de violação da lei por erro sobre os pressupostos de facto**, sempre que qualquer acto administrativo (ou fiscal) se baseie para a sua prática em determinadas situações concretas da vida real que, porém, estão em desconformidade com a realidade que efectivamente veio a ser dada como existente pelo órgão jurisdicional, pelo que o acto de liquidação padece desse vício.

S)

Verifica-se assim que o acórdão recorrido viola, além do mais, o disposto no artº. 23º. do CIRC, o artº. 88º., nº. 4 do CIVA, para além de ter feito incorrecta interpretação e aplicação da lei aos factos dados como provados

T)

Termos em que, em provimento do presente recurso, deve ser revogado o acórdão recorrido, para ficar a subsistir a sentença da 1ª. Instância, ou, ao menos, anulado o julgamento efectuado, para ampliação da matéria de facto (...)."

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, pela procedência da conclusão F) das alegações, ficando prejudicada a apreciação dos demais fundamentos aduzidos nas conclusões B) e P).

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

2 A matéria de facto vem assim estabelecida pelo Tribunal recorrido:

"a)

A contribuinte, Sociedade Hoteleira Piscina Praia, Lda, foi objecto de exame à escrita dos exercícios de 1991, 1992, 1993 e 1994;

b)

De que foi elaborado o respectivo relatório, cuja cópia ora consta a fls 21 e segs dos autos, a que se juntaram, agora, os anexos referenciados como 4 a 9, a pág. 75;

c)

Neste exame são propostas correcções técnicas, por avaliação directa, e correcções por recurso a métodos indiciários;

d)

Por aviso postal registado foi a impugnante notificada para pagar a quantia de Esc. 521.096\$00, de IVA, relativamente ao ano de 1992, por força da nota de liquidação n.º 96094409, que não acompanhava esse mesmo aviso postal;

e)

Também por aviso postal registado foi a impugnante notificada para pagar a quantia de 14.798\$00, de IVA (juros compensatórios) relativamente ao período de "9512", por força da nota de liquidação n.º 96094410, que não acompanhava esse mesmo aviso postal;

f)

Ainda, por aviso postal registado, foi a ora impugnante notificada para pagar a quantia de 462.152\$00, de IVA, relativamente ao ano de 1993, por força da nota de liquidação n.º 96094411, que não acompanhava esse mesmo aviso postal;

g)

Do mesmo modo, por aviso postal registado foi a ora impugnante notificada para pagar a quantia de 139.432\$00, de IVA, relativamente ao ano de 1994, por força da nota de liquidação n.º 96094412, que não acompanhava esse mesmo aviso postal;

h)

Também por aviso postal registado, foi a ora impugnante notificada para pagar a quantia de Esc. 523.868\$00, de IVA, relativamente ao ano de 1991, por força da nota de liquidação n.º 96094407, que não acompanhava esse mesmo aviso postal;

i)

Também por aviso postal registado foi a impugnante notificada para pagar a quantia de Esc. 16.686\$00, de IVA (juros compensatórios) relativamente ao "período 9512", por força da nota de liquidação n.º 96094408, que não acompanhava esse mesmo aviso postal;

j)

Todas as liquidações de IVA supra invocavam como fundamentação "outros motivos";

l)

Os veículos em causa (camião, reboque, tractor e o empilhador) foram adquiridos pela empresa em sistema de *leasing* e foram contabilizados no activo da impugnante;

m)

As caldeiras utilizadas para aquecimento do hotel passaram a constar do imobilizado da impugnante, apenas desde parte do ano de

1993 e os veículos passaram a constar do mesmo imobilizado logo desde 1991 - cfr. relatório referido;

n)

O Sr. Gil fazia o transporte de lenha para as caldeiras, que trazia das suas propriedades de Mortágua;

o)

Os veículos em causa não estavam afectos a outros fins e continuam a não estar;

p)

A não ser para a obtenção e transporte de lenha para o hotel;

q)

Não têm capacidade para mais nada, em termos de industrialização;

r)

Já têm mais de 10 anos e continuam operacionais, o que não aconteceria se tivessem sido objecto de utilização intensiva;

s)

O hotel em referência (II), tem ar condicionado e também caldeiras, designadamente para aquecimento de água;

t)

A lenha fica mais barata que a electricidade;

v)

Ou seja, podia funcionar em simultâneo ou em alternativa por aparelho ou tubagem das caldeiras;

x)

Actualmente, continua a usar lenha, exactamente porque se trata de combustível de custo inferior ao da electricidade, nas condições em que o consegue;

z)

A factura da EDP que refere o local de consumo como sendo o Largo Coronel Galhardo refere-se ao hotel I;

a1)

Em contabilidade, dado destaque diferenciador ao número de contribuinte".

3.1. Inspeccionada a escrita da recorrente, entendeu a Administração Fiscal que ela havia recuperado indevidamente IVA nos anos de 1991 a 1994, *inclusive*. O IVA respeitava a fornecimento de energia eléctrica a uma outra empresa que não a recorrente, mas cuja factura constava da sua contabilidade; e a rendas de contratos de *leasing*

relativas a veículos (camião, tractor, reboque, e empilhador) supostamente adquiridos para transporte de lenha para alimentar as caldeiras do estabelecimento hoteleiro da recorrente, que a Administração entendeu serem bens que se não inseriam no seu objecto social exploração da dita unidade hoteleira.

Na sequência das correcções técnicas consequentes, procedeu a Administração Fiscal a liquidações officiosas de IVA, liquidações essas que foram impugnadas pela recorrente, que - ao contrário do que agora afirma, no artigo 5º das suas alegações de recurso - discute todas as correcções efectuadas (inclusive a relativa ao consumo de electricidade, "pois a mesma foi gasta e a EDP não faz facturas falsas" artigo 36º da petição inicial), e pretende a total anulação das liquidações. Fundamentou a impugnação em vício de forma, por falta de fundamentação dos actos de liquidação, e vício de violação de lei por, em seu entender, aqueles veículos serem imprescindíveis ao exercício da sua actividade.

A sentença que em primeiro grau de jurisdição apreciou a impugnação julgou-a inteiramente procedente, se bem entendemos, por constatar a existência dos dois vícios que a impugnante apontava às liquidações ou, ao menos, ter o Mmº. Juiz entendido que a impugnante lograra criar "fundada dúvida" sobre a existência e quantificação do facto tributário.

Mas a Fazenda Pública recorreu jurisdicionalmente para o TCA e, aí, a impugnação improcedeu totalmente, considerando-se inexistir, quer o vício de forma por falta de fundamentação, quer o de violação de lei, pois "o IVA incidente sobre as rendas do contrato de *leasing* dos referidos veículos, pagas pela ora recorrente nos exercícios em causa, não se podem inserir no objecto normal da exploração desse hotel, estando por isso excluído do direito à dedução o IVA suportado em tais prestações".

É contra esta última decisão que se insurge a recorrente, que neste Supremo Tribunal Administrativo tem o apoio do Exmº. Procurador-Geral Adjunto, no que concerne à dedutibilidade do IVA por si suportado incidente sobre as rendas dos já referidos veículos, pois "não faz sentido sustentar que o arrendamento daquele material não se pode enquadrar no objecto normal da exploração do hotel".

3.2. Antes de mais, cumpre notar que estamos perante um processo julgado, em primeiro grau de jurisdição, por um tribunal tributário de 1ª instância, razão por que os poderes de cognição deste Tribunal de recurso se limitam à matéria de direito, por força da disposição do nº 4 do artigo 21º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF).

Por isso, não podem ser aqui apreciados os fundamentos do recurso que concernem ao modo como o TCA fixou a factualidade que entendeu pertinente, alterando a que apurada fora em 1ª instância. Só assim não seria se houvesse "ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova" - nº 2 do artigo 722º do Código de Processo Civil.

Não é este último o nosso caso, já que se não comprova a afirmação da recorrente, ao pretender que o acórdão recorrido encarou o relatório da Inspeção como gozando, indevidamente, de força probatória plena. Antes, o TCA recolheu, daquele relatório, os elementos que cuidou serem pertinentes para a decisão da causa e, na sua convicção, emergiram provados, mas tudo resultou da livre apreciação

que fez da prova, e não de ter atribuído ao falado documento força probatória plena.

Ainda quanto à matéria de facto, importa dizer que, pela sobredita razão, não pode proceder a conclusão em que a recorrente nos diz que "não corresponde à realidade, o que se escreve no acórdão recorrido e foi dado como provado na al. n) da matéria de facto dada como provada".

Os poderes de cognição de que goza este Tribunal não lhe permitem estabelecer a realidade de tal facto, impondo-se-lhe aceitar o que a esse respeito as instâncias julgaram.

Por último, e, ainda, em sede de matéria de facto, pretende a recorrente "a ampliação da matéria de facto, no sentido de se averiguar se nos anos de 1991, 1992 e 1993, a ora impugnante já havia adquirido as caldeiras que justificassem o investimento nas máquinas para o transporte de madeira".

Porém, o que vem provado das instâncias é que "as caldeiras utilizadas para aquecimento do hotel, passaram a constar do imobilizado da impugnante, apenas desde parte do ano de 1993".

De resto, a aquisição das caldeiras em 1991 é facto não alegado pela recorrente em tempo oportuno, sendo certo que a Administração Fiscal, ao elaborar o relatório de inspecção, logo dele fez constar que as caldeiras constavam do activo imobilizado, só, no ano de 1993. Tal facto não foi contrariado pela recorrente, que só agora o põe em causa, pelo que não foi objecto de actividade instrutória officiosa, nem tinha de ser, pois o princípio do inquisitório só alcança os factos alegados e aqueles a que o juiz possa, officiosamente, atender, como, desde logo, resulta das disposições dos artigos 99º nº 1 da Lei Geral Tributária e 13º nº 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões A), O) e P).

3.3. Quanto à norma do artigo 88º nº 4 do Código do Imposto sobre o Valor acrescentado, a que a recorrente alude na conclusão B), importa dizer que, independentemente de saber se tal artigo está ou não em vigor - e já se entendeu que não, designadamente, no acórdão de 14 de Fevereiro de 2001, deste Tribunal, no recurso nº 25386 -, o que ele fere de nulidade, caso a notificação não seja acompanhada dos elementos nele mesma indicados, é a própria notificação.

Ora, a validade ou invalidade da notificação do acto tributário de liquidação não se repercute na validade ou invalidade do acto de liquidação, sendo apenas susceptível de influir na sua eficácia. Esta a jurisprudência firme e muitas vezes reiterada deste Tribunal.

Resulta daqui que a nulidade cominada não constitui causa de ilegalidade do acto de liquidação aqui sob escrutínio.

Improcede, consequentemente, a conclusão B).

3.4. Já as demais conclusões formuladas pela recorrente merecem parcial acolhimento.

Na verdade, vem apurado que os bens que adquiriu mediante contrato de *leasing*, "não estavam afectos a outros fins e continuam a não estar", "a não ser para a obtenção e transporte de lenha para o hotel", que tem caldeiras a lenha para aquecimento de água.

Ora, sendo assim, e como bem nota o Exmº. Procurador-Geral Adjunto, tais bens não podem deixar de se considerar como implicados no conjunto das funções necessárias ao funcionamento do estabelecimento hoteleiro. Nada na lei obsta, nem à escolha da lenha como combustível - como nada impede o uso de electricidade, ou de gás,

ou de óleos pesados -, nem à opção de adquirir essa lenha por cedência gratuita de um gerente como nada obstará a que o gás, ou a electricidade, fossem produzidos por meios próprios do hotel, ou qualquer deles adquiridos a fornecedores terceiros.

Em súmula, ao contrário do que entendeu a Administração Fiscal e corroborou o acórdão recorrido, o IVA suportado pela recorrente e relativo aos aludidos bens podia ser deduzido, porque incidente sobre bens adquiridos e utilizados pela recorrente no exercício da sua actividade de exploração hoteleira.

Acontece, porém, que a afectação dos bens de equipamento usados para obtenção e transporte de lenha para o hotel só podem tê-lo estado a partir do momento em que ele dispunha de caldeiras para a respectiva queima, pois, antes disso, esse não podia ser, necessariamente, o uso dado a tais bens.

E o momento em que tal aconteceu situa-se em data não apurada do ano de 1993.

Já no que concerne ao IVA deduzido, e constante de factura relativa ao fornecimento de energia eléctrica a outro estabelecimento que não o da recorrente, é patente a sua não dedutibilidade, pois que esse IVA não foi suportado pela recorrente.

Por tudo o exposto, o recurso jurisdicional merece parcial provimento, no que respeita ao IVA suportado pela recorrente e concernente ao liquidado a propósito dos aludidos contratos de *leasing*, mas só a partir do momento, a determinar, em que a recorrente passou a dispor de caldeiras alimentadas a lenha. No demais, o acórdão recorrido é de confirmar.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder parcial provimento ao recurso, nos termos acima apontados, revogando, nessa mesma medida, o acórdão impugnado, e mantendo-o, na parte sobranse, anulando, pois, a liquidação, na mesma medida.

Custas a cargo da recorrente, na proporção do decaimento, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 18 de Junho de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 18 de Junho de 2003.

Assunto:

Ampliação da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Se o acórdão recorrido não fixou, de entre os factos questionados, os pertinentes para a aplicação das correspondentes normas jurídicas torna-se necessário, nos termos do artº 729º 3 e 730º 3 do CPCivil, ampliar a matéria de facto averiguando da ocorrência ou não de tais factos com vista a constituir base suficiente para a decisão de direito.

Recurso nº 455/03. Recorrente: Restaurante “O Bacalhau”, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Restaurante “O Bacalhau”, L.^{da}, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso, confirmou a sentença que não anulou o acto tributário da liquidação de IRC dos anos de 1989 e 1990 e juros compensatórios.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

a) Salvo o devido respeito, o acórdão errou ao considerar que a Acta da Comissão Distrital de Revisão que fixou a matéria colectável se encontra devidamente fundamentada.

b) A acta da Comissão Distrital de Revisão, que está sujeita a fundamentação, deve enunciar expressamente os motivos de facto e de direito, não podendo contentar-se com simples afirmações vagas e genéricas, como é o caso dos autos.

c) Pelo que estamos, no mínimo, perante uma fundamentação insuficiente gerando um vício de forma, que tem como efeito a anulação do acto tributário praticado.

d) A fundamentação do acto de fixação da matéria colectável deverá sempre obedecer aos requisitos gerais previstos no art.º 125º CPA, ou seja, deve ser expressa e contextual, clara, suficiente e congruente.

e) Não pode, a nosso ver, o acto de fixação da matéria colectável aqui em causa, considerar-se fundamentado nos termos legais.

f) Pensamos que as provas produzidas no processo, quer através de documentos, quer os depoimentos das testemunhas, são idóneas e suficientes para que delas resultem pelo menos fundadas dúvidas acerca da quantificação da matéria colectável determinada e originária das liquidações de IRC e juros compensatórios, tudo aqui em causa, pelo que, face a tais dúvidas, com o devido respeito, deveria a impugnação ter sido julgada procedente, contrariamente ao que aconteceu.

g) É que, contrariamente ao que foi indevida e ilegalmente presumido, não foram praticadas quaisquer omissões ou inexactidões nas declarações apresentadas.

h) Quer no processo administrativo, quer no processo judicial o que releva é o princípio da verdade material do facto tributário que gera o direito de arrecadação do imposto. Por isso, face a tais dúvidas, com a devida vénia, deveria também o acto tributário de determinação e quantificação da matéria colectável, tudo aqui em causa, ter sido anulado.

j) Assim, na sentença ora em recurso, julgando improcedente a nossa impugnação, foram violadas, entre outras, as disposições do art. 125º do CPA, bem como os art.ºs 80º, 81º, 82º, a alínea b) do artº 118º, a alínea a) do artº 120º e o art.º 121º, estes do C.P.T., razões pelas quais deve tal acórdão ser revogado, o que se requer.

Entende o EMMMP que o recurso não merece provimento pois que nas conclusões A a E das suas alegações a recorrente sustenta que a acta da CDR não está fundamentada, questão não tratada no acórdão recorrido pelo que não sendo questão de conhecimento oficioso não pode proceder.

Acrescenta que nas demais conclusões sustenta a recorrente que face à matéria de facto estabelecida havia de se concluir pela fundada

dúvida acerca da quantificação da matéria colectável pelo que sendo questão de facto não pode ser conhecida por este STA.

2. O acórdão recorrido deu como assente a seguinte matéria factual:

1) A impugnante é uma sociedade por quotas, exerce a actividade de “restaurante”, C.A.E. 6311.0.0, pela qual está tributada em IRC, pela 2ª Repartição de Finanças do concelho de Coimbra;

2) Esta empresa foi submetida a fiscalização para efeitos de IVA e IRC, e daí resultaram as liquidações officiosas de IRC também em causa;

3) A reclamação apresentada foi parcialmente deferida, tendo a matéria colectável primitivamente fixada sido corrigida para menos, por acordo celebrado na Comissão de Revisão;

4) Os proveitos da empresa são registados com base em apuros diários, em livro apropriado;

5) Mas os talões totalizadores da máquina registadora, que servem de apoio ao registo diário, são talões avulso, sem qualquer garantia que tenha sido o apuro correcto;

6) Existindo talões com a mesma data e importâncias diferentes;

7) Bem como outros resultados “à mão”, por forma a conseguir uma ordem lógica;

8) Com os talões nem sempre a serem retirados no próprio dia;

9) Da verificação das vendas a dinheiro, constata-se a existência delas, emitidas com valores superiores ao que foi registado no livro de apuros diários;

10) Existiam situações em que as despesas de cada uma dessas refeições eram feitas autonomamente umas das outras e a venda a dinheiro era processada com a data em que o serviço era prestado, embora o seu pagamento fosse *a posteriori*;

11) E havia clientes que, depois de tomarem a sua refeição, pediam ao empregado para processar o documento da venda a dinheiro por preço superior, ou que, até, às vezes o pediam em branco;

12) os autos evidenciam, no entanto, saldos de caixa artificialmente positivos;

13) Erros no registo do apuro diário;

14) Omissão de prestação de serviços;

15) Erros na elaboração dos inventários;

16) A impugnante, não obstante evidenciar percentagem de lucro negativa para 1989, nesse mesmo ano financiou a Secção de Andebol da A.A. de Coimbra, com um contrato publicitário da Esc. 400.000\$00;

16) Pago em tranches de Esc. 100.000\$00, cada, conforme documentos da sua contabilidade;

17) Foi com base na percentagem de lucro líquido expressa (15%), e através dos Serviços Prestados, e dos Serviços Prestados Declarados, que foi determinado, para cada exercício, os factores de correcção, que permitiram proceder à correcção do volume de negócios declarado pelo contribuinte;

18) Nos termos expressos a fls. 116 a 121 dos autos;

19) No acordo estabelecido foi aceite, reciprocamente, a percentagem de lucro líquido de 9%.

20) A partir do exercício de 1994 a impugnante mudou de responsável pela escrita a qual remodelou o procedimento até aí seguido de comunicar para efeitos da contabilidade somente o apuro em dinheiro efectivo do dia, passando a ser considerados talões de venda de todos os serviços prestados no dia independentemente de terem sido pagos ou não os quais saem informaticamente com número sequencial.

3. Sustenta o EMMP que o recurso não merece provimento pois que nas conclusões A a E das suas alegações a recorrente sustenta que a acta da CDR não está fundamentada, questão não tratada no acórdão recorrido pelo que não sendo questão de conhecimento officioso não pode proceder.

A impugnante havia questionado no recurso interposto para o TCA (cfr. art.º 30º das alegações - fls. 156 vº) a fundamentação das rectificações levadas a efeito e conclusão J (fls. 160) que “as decisões que foram, fiscalmente tomadas no processo, estão insuficientemente fundamentadas”.

E sobre esta questão o acórdão do TCA apenas se lhe refere indirectamente ao afirmar o seguinte (cfr. fls. 178) “Concordamos com o julgamento da 1.ª Instância em cuja fundamentação nos louvamos, com excepção da parte em que se refere a impossibilidade de sindicarmos a quantificação da matéria colectável (questão que não é, no entanto, suscitada pela recorrente nas alegações de recurso)”.

Pronunciou-se depois sobre a inexistência de fundada dúvida e concluiu mantendo a sentença recorrida.

Nada afirmou expressamente quanto à questionada fundamentação.

A sentença proferida no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra sobre tal questão da fundamentação apenas referiu o que o acórdão do TCA transcreveu a fls. 175 e que é do seguinte teor:

“Efectivamente, utilizando a linguagem de diversos acórdãos, cfr. os publicados em A.D.. 286 - 1039 e 319 - 849: 351 - 3391, o acto só estará fundamentado se um destinatário normalmente diligente ou razoável - uma pessoa normal - colocado na situação concreta expressada pela declaração fundamentada e perante o concreto acto Administrativo (que determinará consoante a sua diversa natureza ou tipo numa maior ou menor densidade da exigência dos elementos da fundamentação) fica em condições de conhecer o itinerário (funcional ou psicológico) - cognoscitivo e valorativo do autor do acto. O que é manifesto.”

Do exposto parece-nos podermos concluir que o acórdão recorrido apreciou de forma remissiva a existência da fundamentação questionada pelo acórdão recorrido.

E por isso deveria este STA apreciar se o acto questionado se encontra ou não fundamentado nos termos constantes das alíneas A a E das conclusões das alegações da recorrente.

Contudo da matéria factual assente apenas resulta que:

“17) Foi com base na percentagem de lucro líquido expressa (15%), e através dos Serviços Prestados, e dos Serviços Prestados Declarados, que foi determinado, para cada exercício, os factores de correcção, que permitiram proceder à correcção do volume de negócios declarado pelo contribuinte;

18) Nos termos expressos a fls. 116 a 121 dos Autos;”.

Contudo de fls. 116 a 121 dos autos apenas consta uma informação dos serviços.

O acto cuja fundamentação questiona a recorrente é o da comissão de revisão conforme resulta das alegações 11.ª a 23.ª constantes de fls. 189 e 190 ao qual não se refere o probatório.

E para se determinar se tal acto se encontra ou não fundamentado torna-se necessário que sejam fixados os factos pertinentes e que se prendem, nomeadamente, com saber qual o acto cuja fundamentação vem questionada.

A prova desse acto e o seu conteúdo torna-se relevante para determinar se o mesmo se encontra ou não fundamentado.

Importa, por isso, num primeiro momento, apurar tais factos.

Só depois de se apurarem tais factos deverá aos mesmos ser aplicado o correspondente direito.

Torna-se, por isso, necessário que sejam fixados os factos pertinentes para o que se torna necessário que o processo volte ao Tribunal Central Administrativo para que seja ampliada a matéria de facto, em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito, nos termos do artº 729º 3 e 730º do C.P.Civil.

4. Assim sendo acorda-se em conceder provimento ao recurso e em revogar o acórdão recorrido para que, naquele Tribunal Central Administrativo, seja ampliada a matéria de facto nos termos indicados, de modo a constituir base suficiente para a decisão de direito e, posteriormente, apreciado o respectivo recurso.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Junho de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 18 de Junho de 2003.

Assunto:

Emolumentos. Pedido de revisão do acto de liquidação. Suspensão da instância no processo de impugnação judicial.

Doutrina que dimana da decisão:

Não constitui “motivo justificado”, a que aludem os artºs 276º, nº 1, al. c) e 279º, nº 1 do CPC, com vista à suspensão da instância no processo de impugnação judicial do acto de liquidação de emolumentos registrais, o pedido de revisão do mesmo acto.

Recurso nº 502/03 em que é recorrente o Banco Espírito Santo, S. A., e o recorrida Fazenda Pública. Relator o Exm. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — Banco Espírito Santo, SA, com sede na Avenida da Liberdade, nº 195-Lisboa, não se conformando com o despacho proferido no processo de impugnação judicial, registado sob o nº 216/01, pelo Mmº Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, que lhe indeferiu o pedido de suspensão da instância, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1) Deve a instância ser suspensa nos termos do art. 275º do CPC, de forma a aproveitar os actos praticados nos presentes autos em caso de indeferimento expreso ou tácito do pedido de revisão já interposto.

Não houve contra-alegações.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido da improcedência do recurso, uma vez que “tendo em conta que o objectivo da impugnação judicial e o de revisão são iguais (a anulação do acto tributário) não é justificável (nem, aliás, se alcança, nem é adequado, o interesse legítimo que nisto o Recorrente possa ter, o que levanta o problema de legitimidade: artº 26º do CPC) suspender a instância de impugnação judicial (pelo contrário: o que se poderia justificar era a suspensão do procedimento de revisão).

Acresce, finalmente, em caso de indeferimento do pedido de revisão, o recurso contencioso desse acto não se pode processar nos autos de impugnação como a Recorrente sustenta nos nºs 8 a 10 das suas alegações, por não haver base legal que o permita”.

Colhidos vistos legais, cumpre decidir.

2 — O objecto do presente recurso consiste, pois, em saber se deve ser suspensa a instância no processo de impugnação judicial do acto de liquidação de emolumentos registrais se, entretanto e com os mesmos fundamentos, foi requerida à Direcção-Geral dos Registos e Notariado a revisão do acto impugnado.

A este propósito, se pronunciou, muito recentemente, esta Secção do STA em caso em tudo idêntico, em que o recorrente é o mesmo, sendo também as mesmas as conclusões da motivação do recurso.

Por isso, vamos seguir de perto a jurisprudência agora fixada, já que importa aqui acolher idêntica solução jurídica (artº 8º, nº 3 do CC).

Dispõe o artº 276º, nº 1, al. c) do CPC que a instância pode ser suspensa quando o tribunal ordenar a suspensão.

Por sua vez, estabelece o artº 279º, nº 1 do mesmo diploma legal que “o tribunal pode ordenar a suspensão quando a decisão da causa estiver dependente do julgamento de outra já proposta, ou quando ocorrer outro motivo justificado.

Ora, no caso vertente, é evidente que não se verifica o primeiro daqueles requisitos, uma vez que a impugnação judicial não está dependente do julgamento de qualquer outra causa: “o pedido de revisão é formulado perante uma autoridade administrativa e não judicial, origina um procedimento administrativo, e não um processo judicial, e culmina com uma decisão administrativa e não judicial” (Ac. do STA de 20/5/03, in rec. nº 303/03).

Mas verificar-se-á o segundo dos apontados requisitos?

O motivo encontrado pelo recorrente para justificar o seu pedido de suspensão da instância prende-se com o princípio da economia processual.

Para o efeito, alega que o processo de impugnação judicial já se encontra devidamente instruído, evitando-se, desta forma, que, no caso de ser necessário interpor recurso contencioso do indeferimento do pedido de revisão, seja iniciado um novo processo judicial, processo este que deverá correr por apenso à impugnação judicial ou mesmo nela mediante a sua convalidação em recurso contencioso.

“Diga-se, antes do mais, que a verificar-se esta . . . hipótese — indeferimento do pedido de revisão, com sequente recurso contencioso do correspondente acto administrativo —, não se segue, necessariamente, o que a recorrente antevê, pois que (ressalvada a desistência do pedido impugnatório, que se não pode, agora, prever), ficaríamos perante dois processos judiciais distintos, com formas processuais diferentes, tendo em mira objectivos não coincidentes: a impugnação judicial de um acto tributário de liquidação, visando a declaração

de nulidade ou a anulação desse acto, mediante o processo previsto para a impugnação judicial, e o recurso contencioso de anulação do acto administrativo de indeferimento do pedido de revisão, tendendo à declaração de nulidade ou a anulação de tal acto, seguindo o rito processual próprio dos recursos contenciosos. Não se vê, pois, que houvesse lugar, nem à apensação, nem à convolução que a recorrente antevê . . .

Por outro lado, se o pedido de revisão do acto tiver êxito, desaparecerá o acto tributário impugnado, o que conduz à inutilidade da sua impugnação judicial, cuja instância, por isso, se extinguirá.

Também admitindo esta possibilidade se não vislumbra motivo justificado para suspender a instância na impugnação judicial, dado, até, o avançado momento a que ela já chegou, tal como assinalou o Mm^o. Juiz recorrido” (aresto citado).

No mesmo sentido, vide Acórdão desta Secção do STA de 20/5/03, in rec. n^o 501/03.

Sendo assim e por que não ocorre motivo justificado, não existe razão para suspender a instância.

3 — Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 18 de Junho de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 18 de Junho de 2003.

Assunto:

Contra-ordenação - Prescrição do procedimento - Prazo de decisão por despacho judicial - Recurso- Art^{os} 73^o n^o 3 e 64^o do RGCO - RGIT - “Melhoria da aplicação do direito”.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O disposto no art^o 73^o n^o 2 do RGCO é aplicável subsidiariamente ao Regime Geral das Infrações Tributárias.*
- 2 — *Aquele n^o 2 compreende as decisões concretizadas tanto por sentença, como ali expressamente se refere, como pelo despacho referido no seu art^o 64^o.*
- 3 — *A expressão, “melhoria da aplicação do direito”, dali constante, não deve restringir-se, ao contrário do que parece resultar da sua letra, a casos em que estejam em causa questões de interpretação ou aplicação da regra jurídica, propriamente ditas.*
- 4 — *Mas, antes, servindo de válvula de segurança do sistema, deve compreender também casos de erros claros na decisão judicial, nomeadamente de manifesto lapso na contagem ou cálculo do prazo de prescrição do procedimento contra-ordenacional.*
- 5 — *Tal prazo é de cinco anos, contados a partir da prática do facto - art^o 34^o do CPT, 119^o da LGT e 33^o do*

RGIT - , começando a correr novo prazo, com o limite imposto pelo art^o 121^o n^o 3 do Cód. Penal - seu n^o 2 - estando, assim, já prescrito o procedimento relativo a infracção cometida em 31Out95.

Recurso n.º 503/03. Recorrente: Ministério Público. Recorrida: Balanças Romão, SA. Relator: Ex.^{mo} Cons.^o. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pelo MP, do despacho do TT de 1^a Instância de Lisboa, proferido em 6-01-03, que declarou prescrito “o procedimento contra-ordenacional relativamente às infracções imputadas . . . a “Balanças Romão, S A “, ordenando, em consequência, o arquivamento dos autos.

Fundamentou-se a decisão em terem decorrido mais de 8 anos, “desde o momento da prática dos factos”.

O MP recorrente formulou as seguintes conclusões:

”A - A arguida está acusada pela prática, em autoria material, da contra-ordenação p.p. pelas disposições conjugadas dos arts. 26^o/1 e 40^o/1(a) do CIVA e 29^o/2/9 do RJFNA.

8 - A contra-ordenação, consumou-se em 31 de Outubro de 1995.

C - O prazo de prescrição do procedimento contra-ordenacional é de 5 anos, nos termos do estatuído no art^o 35^o do CPT.

B - Com a notificação da arguida, em Janeiro de 2000, nos termos e para os efeitos do disposto nos arts. 199^o e 200^o do CPT interrompeu-se a prescrição, tendo começado a correr novo prazo a partir de tal data.

C - Inexistem factos suspensivos do prazo prescricional.

D - Nos termos do disposto no art^o 121^o/3 do C. Penal, a interrupção ocorrerá, inexoravelmente, a partir do momento em que desde o início - 31 de Outubro de 1995 - tiverem decorrido sete anos e meio.

E - A verdade é que desde o início, apenas, decorreram sete anos e 3 meses e não 8 anos, conforme erroneamente, se diz na decisão recorrida.

F - Pelo que é manifesto que, ainda, não ocorreu a prescrição do procedimento contra-ordenacional.

G - A decisão recorrida tirou conclusões erradas da factualidade provada, dessa forma tendo violado o normativo inserto no art^o 121^o/3 do C.Penal.

Nestes termos e nos mais de Direito que V. Ex.as, doutamente, suprirão, deve a ilegal decisão recorrida ser revogada”.

E, atenta a coima aplicada - 200 Euros -, requereu a aceitação do recurso nos termos dos art^{os} 73^o n^o 2 e 74^o n^o 2 do RGCO, já que “a decisão sindicada decidiu em contrário dos pressupostos de facto e *contra legem*” pois, no caso, não decorreram sequer os sete anos e meio necessários à consumação da prescrição do procedimento - art^o 121^o n^o 3 do Cód. Penal -, mostrando-se, assim, o recurso “manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito”.

Ao que a arguida, em resposta, retorquiu não se verificar o dito pressuposto legal pois que apenas está em causa um erro nas “operações de cálculo dos anos decorridos”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

”1)- Com data de 15.03.1997, foi levantado auto de notícia, porquanto Balanças Romão SARL “não entregou, simultaneamente com

a declaração periódica que apresentou fora do respectivo prazo legal, na data e para o período referido” (9508) [fls. 4].

2)- Em 4.1.2000, foi proferido despacho pelo Chefe da Repartição de Finanças de 3º Bairro Fiscal de Lisboa ordenando a notificação do arguido para os efeitos dos artºs 199º e 200º, ambos do CPT, para conhecimento dos factos e para, querendo, apresentar defesa e juntar elementos probatórios [fls. 5].

3)- Tal notificação foi enviada através de carta registada com A/R em 4.1.2000 [fls. 6].

4)- Em 20.2.2002, foi proferido despacho, pelo Senhor Chefe do 3º Serviço de Finanças de Lisboa, que decidiu aplicar à arguida uma coima de € 200,00 [fls. 9].

5)- Tal decisão foi notificada através de carta registada com A/R devolvido, devidamente assinado, em 25.2.2002 [fls. 10 e 11].

6)- Em 04.3.2002, a arguida apresentou recurso daquela decisão [fls. 12 a 20].

7)- Em 31.5.2002 foi proferida decisão, pelo Mmº Juiz de Direito do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa declarando nula a decisão proferida pelo Chefe do 3º Serviço de Finanças de Lisboa (fls 31 a 33).

8)- Em 29.8.2002, foi proferido despacho, pelo Senhor Chefe do 3º Serviço de Finanças de Lisboa por delegação de competências do Director da 1ª Direcção de Finanças de Lisboa, que decidiu aplicar à arguida uma coima de € 200,00 [fls. 38].

9)- Tal decisão foi notificada através de carta registada com A/R devolvido, devidamente assinado, em 3.9.2002 [fls. 39 e 40].

10) Em 23.9.2002, a arguida apresentou recurso daquela decisão [fls. 41 a 46].”

Vejamos, pois:

O artº 73º nº 2 do RGCO - aplicável ao caso por força do artº 3º al. b) do RGIT - prevê a aceitação do recurso da sentença, a requerimento do arguido ou do MP, “quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência”.

Na verdade e uma vez que a não admissibilidade do recurso, em matéria contra-ordenacional, suscita fundadas dúvidas de constitucionalidade, tal inciso normativo concretiza “uma válvula de segurança do sistema de alçadas que permita assegurar a realização da justiça”.

Cfr. Jorge de Sousa e Simas Santos, RGIT, Anotado, 2ª edição, pág. 506.

Por outro lado, tal admissibilidade deve estender-se igualmente aos “despachos” substitutivos ou alternativos à sentença, única peça processual ali referida.

É que não existe nenhuma diferença de natureza entre as duas decisões.

O artº 64º nº 2 do RGIT - aplicável por força da referida disposição legal remissiva - prevê a decisão por despacho quando o juiz “não considere necessária a audiência de julgamento e o arguido e o MP não se oponham.”

Assim, parece que os casos em que o juiz deve decidir por despacho são aqueles em que a decisão final não dependa da realização de diligências de prova.

É o caso da existência de excepções, em que a questão a decidir seja apenas de direito ou o processo forneça já os elementos necessários à decisão.

Cfr. cit. pág. 490.

Quer dizer: a alternativa da decisão por despacho ou sentença não radica na complexidade das questões a decidir pelo que aquele nº 2 do dito artº 73º se deve aplicar indiferentemente a ambas as decisões.

Refere-se tal inciso normativo à necessidade manifesta do recurso para melhoria da aplicação do direito.

E, dado o escopo referido - válvula de segurança do sistema - ele não deve restringir-se, ao contrário do que parece resultar da sua letra, aos casos em que apenas estejam em causa questões de interpretação ou aplicação da regra jurídica, propriamente ditas.

Antes deve admitir-se em termos de “permitir o controle jurisdicional dos casos em que haja erros claros na decisão judicial ou seja comprovadamente duvidosa a solução jurídica” ou em que “se esteja perante uma manifesta violação do direito”.

Cfr., cit, pág. 506.

É, assim, de aceitar o recurso.

Ora, não há dúvida que, à data da prolação do despacho recorrido - em 6/1/2003, como se disse - não tinham decorrido “mais de 8 anos”, “desde o momento da prática dos factos”.

Trata-se efectivamente de manifesto lapso na contagem ou cálculo do tempo decorrido.

Na verdade, como resulta do probatório, os factos referem-se à falta de apresentação da declaração jurídica mensal do IVA, de Ago/95 e respectivo meio de pagamento, que devia ter tido lugar até 31-10-95.

Pelo que a eventual infracção se consumou nesta última data.

Ora, entre 31Out95 e 06-01-03 não decorreram patentemente os ditos oito anos que só se completarão em 31Out03.

Mais: dado o tempo até então decorrido - precisamente sete anos, 2 meses e seis dias - não se tinha ainda, à data, consumado o prazo de prescrição - sete anos e meio - artº 121º e nº 3 do Cód. Penal: prazo normal da prescrição - cinco anos - acrescido de metade.

Tal prazo tem, todavia, de equacionar-se em relação à presente data.

Pelo que, efectuado o respectivo cômputo, verifica-se ter o mesmo concretizado em 30ABR passado.

Pelo que o procedimento contra-ordenacional em causa está efectivamente prescrito.

Termos em que se acorda, com a presente fundamentação, negar provimento ao recurso, confirmando-se o despacho recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Junho de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 18 de Junho de 2003.

Assunto:

Acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

Doutrina que dimana da decisão:

A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo constitui um meio complementar dos restantes meios contenciosos, destinado a servir aqueles casos em que a lei não faculta aos administrado os instrumentos processuais adequados à tutela jurisdiccional efectiva dos seus direitos e interesses legítimos.

Recurso nº 524/03. Recorrente: Ministério Público. Recorrida: Foz-manutenção - Serviços de Manutenção Figueira da Foz. Relator: Ex.ºmº Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. O EMMP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, julgou procedente a acção e anulou o acto tributário da liquidação de emolumentos a que se refere a petição inicial.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1 - A impugnante veio interpor a presente acção para reconhecimento de um direito para, através da mesma, intentar que fosse anulada a liquidação de emolumentos notariais que lhe foi efectuada, relativa à sua intervenção em escrituras públicas.

2 - Todavia, o recurso a tal acção é inadmissível, nos termos do nº 2 do artº 165º do CPT, visto que a impugnante dispunha do processo judicial de impugnação que, de acordo com a actual e pacífica jurisprudência desse Venerando Tribunal, é o meio processual idóneo para o efeito.

3 - Daí que a sentença recorrida, ao admitir esta acção, tenha violado, por erro de interpretação o preceituado naquela norma, ao arrepio da jurisprudência desse STA, o que jamais poderá aceitar-se.

4 - Deve, assim, a sentença recorrida ser revogada e substituída por acórdão em que se rejeite, por inadmissível, a presente acção.

A recorrida não apresentou alegações no presente recurso.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) Em 13 de Março de 1998, foi cobrada à Autora a quantia de Esc. 45.200\$00, correspondente a acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado;

b) A liquidação foi feita ao abrigo dos artigos 4º e 5º nº 1 da Tabela de Emolumentos do Notariado;

c) Esses acréscimos: 3\$00, por cada 1.000\$00, foram aplicados com base, respectivamente, no capital social de Esc. 10.000\$00.

3.1. A decisão recorrida julgou procedente a impugnação dos emolumentos a que se refere a presente acção pois que “se cobraram emolumentos que se destinam a financiar finalidades desenvolvidas pelo Estado, de todo alheias aos Serviços onde se realizam” sendo “óbvio que o normativo onde se prevêem tais emolumentos com aquela finalidade, viola a lei comunitária”.

O EMMP entende que o recurso a esta acção é inadmissível, nos termos do nº 2 do artº 165º do CPT, visto que a impugnante dispunha do processo judicial de impugnação que, de acordo com a actual e pacífica jurisprudência deste STA, é o meio processual idóneo para o efeito.

3.2. A questão que importa apreciar no presente recurso consiste em determinar se, podendo a autora ter impugnado judicialmente

o acto tributário de liquidação dos emolumentos, ou mesmo ter pedido a revisão do mesmo acto tributário, pode, ainda, instaurar a presente acção para reconhecimento de um direito sobre os indicados emolumentos que pagou nos termos referidos no probatório.

E sobre a questão em apreciação estabelece o artº 145º do CPPT que “as acções (para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo) apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido”.

Este preceito normativo, ainda que com diversa redacção, não é substancialmente diferente do artº 165º 2 do CPT que estabelecia que “as acções só podem ser propostas quando os restantes meios contenciosos, incluindo os relativos à execução da sentença, não assegurem a tutela efectiva do direito ou interesse em causa”.

E as normas constantes destes preceitos bem como a norma constante do artº 69º 2 da LPTA têm sido entendidas por este STA (cfr. STA, 1ª Secção, 3-3-94, Rec. 33.290) como consagrando o entendimento de que a garantia contenciosa de reconhecimento de direitos e interesses legalmente protegidos, consagrada constitucionalmente, foi estabelecida pelo legislador constitucional não como um meio alternativo ou subsidiário, mas como meio complementar do sistema tradicional de defesa contenciosa, face a condutas lesivas dos direitos ou interesses juridicamente tutelados tendo aquele artº 69º 2 da LPTA estabelecido, como pressuposto processual da acção de reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos, a sua necessidade para assegurar, efectivamente, a tutela jurisdiccional do direito ou interesse, cuja titularidade se invoca.

Continua, por isso, a funcionar o pressuposto processual constante daquele nº 2 do artº 69º da L.P.T.A. sempre que o recurso contencioso e respectiva execução de sentença anulatória se apresentem como via adequada a uma eficaz e efectiva tutela jurisdiccional dos direitos ou interesses legalmente protegidos caso em que é injustificado e desnecessário o exercício do direito de acção.

Nesta perspectiva se entende a afirmação do acórdão da 1ª Secção deste STA de 12-3-96, Rec. 38.367 de que daí decorre que se recuse a este meio processual a função de uma segunda garantia de recurso aos tribunais, perdida a primeira pela preclusão do respectivo prazo.

Igualmente é este o sentido do acórdão da mesma Secção de 18-2-97, Rec. 40.257, quando afirma que o artº 268º 5 da CRP, na redacção de 1989, não teve o propósito de subverter a regra da necessidade de interposição do recurso contencioso dos actos lesivos expressos ou simplesmente presumidos ... instituindo a acção para o reconhecimento do direito como um meio de natureza complementar, face ao sistema tradicional de defesa, pela via do recurso contencioso, tendo em vista uma mais ampla tutela dos direitos e interesses do administrado, cujo uso deve ser apreciado de forma casuística.

Continua a ser esta a orientação mais recente da 1ª Secção do STA podendo consultar-se a título de exemplo os seguintes acórdãos de 10-01-2001, Rec. 46.633, de 27-06-2001, Rec. 46.283, de 10-07-2001, Rec. 47.462 e de 1-10-2002, Rec. 47.063.

Conforme se escreveu naquele primeiro acórdão de 10-01-2001, Rec. 46.633, que, de perto, passaremos a acompanhar, o princípio «pro actione», ou da accionabilidade, foi reforçado no art. 268º da Constituição, pelo que as acções para reconhecimento de direito deixaram de ter cariz subsidiário passando a perfilar-se como um meio adjectivo de dignidade igual à dos demais.

É que o legislador tem o poder, e o dever, de ordenar e racionalizar os meios processuais disponíveis aos fins a atingir, reservando para cada um o domínio que melhor se harmonize com a sua natureza sendo o art. 69º, n.º 2, da LPTA, a expressão disso mesmo com o que pretendeu o legislador que o recurso contencioso fosse o modo ideal de reacção contra actos administrativos lesivos.

Se o mesmo não for oportunamente usado tais actos firmam-se na ordem jurídica e a sua consolidação na ordem jurídica inviabilizará a possibilidade de se intentar, a todo o tempo, acção para reconhecimento de um direito ou interesse que aquele acto definiu.

Contudo pode suceder que o recurso contencioso não se apresente como o meio ideal para assegurar a protecção plena que o autor da acção com ele pretende obter.

Nestas situações deve efectuar-se uma apreciação casuística das situações para se averiguar da racionalidade e da funcionalidade dos meios adjectivos a usar.

É que, normalmente, a interposição de recurso contencioso de acto lesivo, acompanhada da execução do julgado anulatório, será suficiente para garantir uma tutela jurisdiccional efectiva.

Contudo se as particulares circunstâncias do caso revelarem que tal não sucede deve admitir-se o exercício do direito de acção, como meio idóneo para operar a tutela judicial efectiva do direito do administrado.

Nesta perspectiva o art. 69º, n.º 2, da LPTA e as ditas normas do CPT e CPPT, devem ser interpretadas de harmonia com a Constituição ou seja de tal forma que o direito de acção previsto naquelas normas só deverá ser exercitado quando os demais meios e nomeadamente o recurso contencioso ou a impugnação do acto tributário da liquidação não garantam uma efectiva tutela jurisdiccional do direito ou interesse em questão.

Assim sendo aquelas indicadas normas não sofrem de inconstitucionalidade representando até a adequação dos indicados preceitos à Lei Fundamental.

Tal constitucionalidade tem sido afirmada pelo Tribunal Constitucional nomeadamente nos acórdãos de 10/2/99, publicados na II Série do DR de 10/4/99 e de 15/5/99, e acórdão de 14/7/99, publicado na mesma II Série, de 14/3/2000.

Neste mesmo sentido se pronunciou o mesmo Tribunal Constitucional (acórdão n.º 435/98, 16-7-98, DR, II Série, de 10-12-98, página 17477) ao afirmar que «O legislador constitucional pretendeu assim criar, no quadro da justiça administrativa, um modelo garantístico completo, de forma a facultar ao administrado uma tutela jurisdiccional adequada sempre que esteja em causa um interesse ou direito legalmente protegido.»

«Porém, não pode afirmar-se que o legislador constitucional tenha pretendido uma duplicação dos mecanismos contenciosos utilizáveis. Com efeito, o que decorre do n.º 5 do artigo 268º da Constituição é que qualquer procedimento da Administração que produza uma ofensa de situações juridicamente reconhecidas tem de poder ser sancionado jurisdiccionalmente. É nesta total abrangência da tutela jurisdiccional que se traduz a plena efectivação das garantias jurisdicionais dos administrados.»

Nesta perspectiva merece provimento o presente recurso.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso, em revogar a sentença recorrida e rejeitar a presente acção.

Custas pela autora, na primeira instância, fixando-se em duas unidades de conta a taxa de justiça.

Lisboa, 18 de Junho de 2003. — António Pimpão (relator) — Brandão de Pinho — Vítor Meira.

Acórdão de 18 de Junho de 2003.

Assunto:

Recurso jurisdiccional. Consequência de as alegações e conclusões não visarem a sentença recorrida.

Doutrina que dimana da decisão:

Improcedem as alegações e respectivas conclusões, produzidas em recurso jurisdiccional, se o recorrente não diz palavra sobre a decisão recorrida, a qual ditara a improcedência da oposição deduzida à execução fiscal por os fundamentos invocados na petição não constarem dos elencados na lei como próprios para o efeito, limitando-se a reeditar as razões expostas na petição, que a sentença não apreciou.

Recurso nº 536/03. Recorrente: Instituto Geológico e Mineiro. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Baeta de Queiroz.

1.1. O INSTITUTO GEOLÓGICO E MINEIRO, com sede em Lisboa, recorre da sentença do M.^{mo} Juiz da 2ª Secção do 4º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a oposição à execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívida de imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

Formula as seguintes conclusões:

“1.

A questão que se coloca nos presentes autos é a de saber se uma execução movida a um Instituto Público não é de molde a contrariar o disposto no artigo 103º n.º 1 da Constituição da República Portuguesa (CRP) que refere que “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado.

2.

Entende o ora alegante que a presente execução contraria frontalmente o disposto no citado preceito constitucional.

3.

O GPEP era e o IGM é, Institutos Públicos pertencentes à administração indirecta do Estado.

4.

Sendo criados pelo Estado, os Institutos Públicos são pessoas colectivas públicas de tipo institucional, criadas para assegurar o desempenho de determinadas funções administrativas de carácter não empresarial, pertencentes ao Estado. (Cf. *Diogo Freitas do Amaral Curso de Direito Administrativo 2ª Edição, Vol I, Almedina Coimbra, pág 345*).

5.

Para o desempenho das suas atribuições o Estado dota os Institutos Públicos de meios, nomeadamente através de dotações orçamentais.

6.

Um processo de execução a um Instituto Público que vive essencialmente de dotações orçamentais, a ser levado adiante, terá como configuração o Estado retirar meios que terá de repô-los a quem os tirou.

7.

Este processo de execução a ter continuação obrigará à penhora de bens e direitos de um Instituto Público que não terá forma de os substituir senão através de um pedido de reforço de verba à entidade Estado que anualmente procede a dotações orçamentais ao mesmo.

8.

O acréscimo de verba será igual aos bens e direitos penhorados.

9.

Ainda outra forma de pôr fim à execução seria o Estado dispor-se a pagar o valor da mesma, através de transferência de uma verba em dinheiro para o IGM correspondente à dívida exequenda.

10.

Ou seja, o Estado tiraria com uma mão para dar com a outra.

11.

Todo este processo é de molde a fazer perder tempo e dinheiro ao Estado e aos Institutos Públicos envolvidos.

12.

Sendo o processo executivo - fiscal, espécie dentro do género do processo fiscal, e pertencendo este ao sistema fiscal, deve promover a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, conforme o artigo 103 n° 1 da CRP.

13.

Como já foi demonstrado este processo visto na sua globalidade faz perder tempo e meios, traduzindo-se necessariamente numa perda financeira do Estado e do Instituto Público envolvido (administração indirecta do Estado), pelo que deverá a execução ser considerada inconstitucional.

14

Para além da perda de meios já apontadas, pode dizer-se ainda que um processo deste tipo faz distrair para entidades privadas (nomeadamente salário da globalidade dos funcionários tributários encarregues da fiscalização que recebem como em conjunto como salário uma alíquota do imposto total arrecadado decorrente de inspecções tributárias, sem distinção entre entidades públicas e privadas, advogados ou sociedades de advogados encarregues da defesa, etc...) recursos que deveriam estar exclusivamente afectos aos entes públicos”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, já porque o que vem invocado não é a inconstitucionalidade de uma norma, mas a de um acto da Administração; já porque, mesmo que alegada fosse a inconstitucionalidade do artigo 216º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), face ao artigo 103º n° 1 da Constituição, essa inconstitucionalidade não ocorre.

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

2. A matéria de facto vem assim fixada:

“A)

A Fazenda Pública instaurou execução fiscal com o n° 3247.00/100990.7, que a Fazenda Nacional moveu contra si, para cobrança coerciva da quantia de 13.223.748\$00 (€ 65.959,78) e acrescido, proveniente de IVA dos períodos de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro de 1994 e de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro de 1995, conforme certidões de dívida de fls. 37 a 40;

B)

Os prazos para pagamento voluntário das liquidações a que se referem as certidões de relaxe terminaram no dia 31.05.1999, conforme mesmas certidões;

C)

A oponente foi citada para a execução no dia 10.05.2000, conforme documentos de fls. 41 a 42, que se dão por reproduzidos;

D)

A oposição foi deduzida no dia 12 de Junho de 2000, conforme carimbo apostado na p. i., que se dá por reproduzido;

E)

Dá-se por reproduzido o documento de fls. 15 a 33, o qual constitui fotocópia de impugnação deduzida no dia 27.05.1997 e que tomou o n° 3247-97/400028.5, ainda não distribuída em juízo no dia 17.01.2002, conforme informações de fls. 36 e 48, que também se dão por reproduzidas.

Não se provaram outros factos com interesse para a decisão”.

3. Instaurada contra o ora recorrente execução coerciva para cobrança de dívida resultante de liquidações adicionais de IVA, opôs-se a ela, pedindo a sua extinção, “pois a mesma é de molde a contrariar o artigo 103º n° 1 da Constituição da República Portuguesa”.

A sentença recorrida entendeu que “o oponente só poderia discutir em sede de oposição as questões levantadas na p. i. desta oposição, e obter, eventualmente, a anulação das liquidações (que não é pedida) se não lhe tivesse sido facultado o direito à impugnação, o que não é o caso, pois até junta cópia de uma impugnação e que o oponente alega respeitar às liquidações exequendas”. Ponderou, depois, que havia obstáculos à convalidação do processo de oposição para a forma de impugnação judicial, terminando por julgar improcedente a oposição.

O fundamento da ditada improcedência da oposição à execução é, pois, em súmula, o não poder servir-lhe de fundamento, no caso, aquele de que se socorreu o impugnante, e não ser viável a convalidação da petição respectiva para impugnação judicial.

Porém, contra isto, nada o recorrente nos diz nas alegações de recurso e conclusões que delas extrai.

Em toda essa peça se limita a reeditar os fundamentos que expusera na petição inicial, e que a sentença não apreciou, antes dizendo eles não poderem servir de base à oposição à execução.

Ou seja, o recorrente alheia-se da sentença recorrida, não critica o decidido, não lhe aponta vício formal ou substancial cujo reconhecimento pelo tribunal superior possa conduzir à declaração de nulidade ou à revogação da peça impugnada.

E, porque a lei lhe incumbe, para alcançar a alteração do julgado, que aponte as razões por que o tribunal superior a deve ditar, ao ter omitido a invocação dessas razões, o recorrente comprometeu o desiderato que através do recurso perseguia.

Na verdade, os recursos servem para impugnar as decisões judiciais, devendo o recorrente indicar “os fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão” recorrida, como se vê dos artigos 676º nº 1 e 690º nº 1 do Código de Processo Civil.

As questões que o tribunal de recurso deve apreciar são aquelas que o recorrente lhe apresentar como fundamentos da sua pretensão, além, naturalmente, daquelas cujo conhecimento a lei imponha, por dever de ofício. É o acolhimento pelo tribunal de recurso desses fundamentos que leva ao provimento do recurso.

Assim, se o recorrente não dirige qualquer crítica ao conteúdo da decisão impugnada, e se não há outras razões, de conhecimento oficioso, em que o tribunal superior se possa estribar para alterar aquela decisão, o resultado é, forçosamente, o não provimento do recurso, pela improcedência dos seus fundamentos, posto que eles não são hábeis para derrubar a decisão em crise.

É o que acontece no caso vertente.

Como se viu, a decisão recorrida não apreciou os fundamentos usados pelo recorrente para se opor à execução fiscal. Antes, disse deles que não podiam servir de alicerce à pretensão da extinção da acção executiva.

E o recorrente, em vez de afirmar e justificar o contrário, atacando o julgado, limitou-se a expor as razões por que, em seu entender, os fundamentos alegados na petição de oposição, **se apreciados**, deviam conduzir à extinção da execução.

Daqui a improcedência das conclusões das suas alegações.

E não se diga que é de conhecimento oficioso a questão de inconstitucionalidade colocada pelo recorrente, pelo que sempre o Tribunal está obrigado a decidi-la.

Essa questão pode resumir-se assim: contraria o artigo 103º nº 1 da Constituição a instauração da execução fiscal contra um instituto

público, atenta a finalidade da execução. Sobre isto disse a sentença que não era matéria passível de levar à extinção da execução.

É esta pronúncia que o recorrente não contraria, no presente recurso.

Assim, a oficiosidade do conhecimento das questões relativas à constitucionalidade não implica que este Tribunal de recurso tenha de voltar a emitir nova pronúncia sobre a questão, já decidida pela instância, e não contrariada pelo recorrente.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões das alegações do recurso.

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

Sem custas.

Lisboa, 18 de Junho de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 18 de Junho de 2003.

Assunto:

Impugnação. IRS. Loteamento de terreno. Herança. Venda de lotes. Rendimento da categoria C do CIRS.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Os ganhos provenientes do loteamento de um terreno, que veio ao património do impugnante por herança, antes da concretização desse loteamento, são rendimentos comerciais (rendimentos da categoria C do CIRS) e não mais-valias (rendimentos da categoria G do CIRS).

II — Isto mesmo que esse loteamento tenha resultado de uma actividade ocasional do loteador (impugnante), que exerce profissão diversa.

Recurso n.º 624/03 Recorrente: Fazenda Pública Recorrido: António Rodrigues Liquito Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. **ANTÓNIO RODRIGUES LIQUITO**, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a liquidação adicional de IRS de 1992 e juros compensatórios.

Alega que o terreno que vendeu (que lhe veio ao património por herança, e que posteriormente urbanizou com o irmão) deve ser tributado (os ganhos) como mais-valias, pelo que assim os indicou (rendimentos da categoria G).

A FP porém discordou, entendendo que tais ganhos devem ser tributados pela categoria C (rendimentos comerciais e industriais).

O Mm. Juiz do 1º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação procedente.

Inconformado, o representante da **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Consiste a questão controvertida em saber se os ganhos realizados com a venda de lotes de terreno, que o impugnante herdou com terreno único e loteou têm enquadramento na categoria C, como rendimento proveniente da actividade comercial ou industrial, ou na categoria G, como rendimentos de mais-valias, por se tratar de ganhos ocasionais ou fortuitos.

2. Considera o Tribunal *a quo* que tais rendimentos caem sob a alçada da categoria G, por não estarem relacionados com qualquer actividade comercial, apesar das diversas operações levadas a efeito pelo impugnante tendente ao seu loteamento, com vista à sua valorização aquando da venda.

3. Diversamente, entende a recorrente que da conjugação dos preceitos legais aplicáveis (art. 4º e 10º CIRS), extrai-se que nas alíneas dos n.ºs. 1 e 2 do art. 4º são descritas as actividades de natureza comercial ou industrial cujos rendimentos integram a categoria C que têm como objecto a prática de actos de comércio, nas quais se incluem algumas cuja qualificação poderia suscitar dúvidas, e que o art. 10º tem carácter residual na medida em que exclui da tributação na categoria G os ganhos obtidos mediante alienação onerosa dos bens e direitos referidos nas suas alíneas que devem ser considerados proveitos na determinação do lucro tributável das actividades comerciais, industriais ou agrícolas, conforme resulta do próprio preâmbulo do CIRS.

4. Neste contexto, e considerando que o impugnante procedeu ao loteamento do terreno para o vender, conforme resulta dos autos, independentemente da forma como o terreno veio à sua propriedade, não pode dizer-se que o ganho obtido com a venda dos lotes tenha sido meramente fortuito e inesperado, pois resultou da acção do seu proprietário conducente à sua valorização tendo em vista a alienação, o que o retira da incidência da categoria G, como rendimento de mais-valia, tradicionalmente independente da actuação do destinatário do ganho sendo atraído para a categoria C, encontrando previsão na alínea e) do n. 1 do art. 4º.

5. Que a actividade de loteamento empreendida pelo proprietário do terreno é uma actividade comercial resulta ainda da natureza do acto.

6. A actividade de loteamento de prédios, nomeadamente a empreendida pelos proprietários dos terrenos, é pois uma actividade comercial, nos termos do art. 2º do Código Comercial e taxativamente enquadrada no regime de tributação dos rendimentos comerciais e industriais, categoria C do IRS, nos termos do art. 4 do CIRS, e não susceptível de enquadramento na categoria G, por expressamente excluída do corpo do n. 1 do art. 10º do CIRS.

7. A douda sentença recorrida violou o disposto nos citados art.ºs. 4º e 10º do CIRS.

Não houve contra-alegações.

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

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

a) Em 20/07 /94 o impugnante entregou a declaração Modelo 2 para efeitos de IRS referente ao ano de 1992 juntamente com a qual

entregou o Anexo G onde referia a venda de lotes indicando como valor de realização Esc. 9.082.000\$00 e de aquisição Esc. 4.228.000\$00 e as despesas de 3.033.000\$00, tudo conforme documentos de fls. 7 a 9 do processo administrativo apenso.

b) Em 21/04/95 foi alterado o rendimento colectável do impugnante com a seguinte fundamentação: “1. ACTIVIDADES EXERCIDAS: O sujeito passivo exerceu as actividades de «Agricultura e Pecuária-Avicultura» e de «Venda de Terrenos para a Construção» (...) Ambas as actividades encontram-se abrangidas pelas regras de incidência da alínea e) do n. 1 e alínea a) do n. 2, respectivamente do art. 4º do Código do IRS, pelo que os seus rendimentos são tributados pela Categoria C -rendimentos Comerciais e Industriais. (...) 3 - LOTEAMENTO - 3.1. Proveitos: No ano em análise e de acordo com as fotocópias das «escrituras de compra e venda» em anexo à Ordem de Serviço, o sujeito passivo procedeu à venda das restantes parcelas de terreno (10) para construção, que constituíam o loteamento, pelo valor de 9.272.000\$00. Constatou-se que o valor da avaliação dos lotes 33 e 45 é superior ao constante das respectivas «escrituras de compra e venda»; não obstante desconhecermos a sua localização e os preços de venda/ m2 se encontrarem dentro dos limites considerados normais para a localidade, iremos considerar como preço de venda o valor da avaliação, por serem estes por que foi liquidado o imposto de Sisa. Deste modo, as vendas são calculadas em 11.608.000\$00. 3.2 - Custos: as despesas do loteamento constituído por 45 parcelas, totalizam 9.634.998\$00 conforme documentos exibidos, em posse do sujeito passivo, não obstante não se encontram escrituradas no livro de «Despesas», tudo conforme documentos de folhas 27 a 31 do processo administrativo apenso.

c) Pelo impugnante foi deduzida reclamação nos termos do art. 84º do CPT.

d) A Comissão de Revisão deliberou deferir parcialmente a reclamação fixando ao impugnante o rendimento de 8.430.790\$00 referindo quanto aos custos que «A comissão decidiu aceitar os custos declarados pelo contribuinte com excepção da verba de Esc. 18.780.000\$00 referente ao valor atribuído para pagamento do imposto sucessório uma vez que a tributação da venda de lotes se enquadra na alínea e) do n.º 1 do art. 4º do CIRS ou seja categoria C e como tal a determinação do resultado daquela categoria rege-se pelas normas do Código do IRC por remissão do art. 31º do CIRS (...) O valor atribuído para pagamento do imposto sucessório não pode ser um custo da categoria C uma vez que não se enquadra no já referido art. 23º do CIRC.

e) Em consequência a Administração Fiscal procedeu à liquidação do imposto conforme documento a folhas 6.

3. A questão a apreciar é esta: os rendimentos em causa (ganhos obtidos com a venda dos lotes) cabem na categoria C ou G?

Por outras palavras: tais ganhos constituem mais-valias (categoria G) ou rendimentos comerciais ou industriais (categoria C)?

O impugnante precisou a questão do seguinte modo, no art. 12º da petição inicial:

“... O contribuinte apenas exerceu a actividade de avicultor e limitou-se apenas a liquidar um terreno urbanizado. Não o comprou para vender mas sim limitou-se a valorizar o mesmo. Por esta razão considerou os ganhos obtidos como mais-valias e assim os indicou (art. 10º do CIRS). Os ganhos obtidos com a venda dos lotes não

são ganhos comerciais nem industriais mas antes mais-valias com a valorização do terreno, pelo que os mesmos se integram no art. 10º, n.º 1, al. a) do CIRS. Assim é de considerar como custo de aquisição o valor considerado para efeitos de imposto sucessório liquidado - art. 43º, 1, do CIRS”.

Quid juris?

Vejam os.

Disponha o art. 10º do CIRS (na redacção então vigente):

1 — Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, resultem de:

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis ...

Quer dizer que a alienação em causa poderá gerar mais-valias, desde que a operação de alienação de lotes não seja considerada rendimento comercial.

Disponha, por sua vez, o art. 4º do CIRS, sob a epígrafe “rendimentos da categoria C”:

1 — Consideram-se rendimentos comerciais e industriais os lucros imputáveis ao exercício de qualquer actividade comercial ou industrial, incluindo:

...

e) Actividades urbanísticas e exploração de loteamentos e ainda a prestação de serviços conexos ...

Pois bem.

Para excluir os ganhos obtidos com a venda dos lotes do seu enquadramento nesta sede (“rendimentos da categoria C”), o M.^{mo} Juiz referiu que tal só seria possível se a actividade urbanística desenvolvida pelo impugnante decorresse “do normal exercício de actividade”, ou seja, se se integrasse “na actividade normalmente desenvolvida pelo sujeito passivo”, o que não é o caso, pois o impugnante “herdou determinados prédios” relativamente aos quais “realizou operações de loteamento”.

E, concluindo que não era esse o modo de vida do impugnante, deu-lhe razão.

Será assim?

Entendemos que não.

No anterior Código do Imposto de Mais-Valias, consideravam-se mais-valias “os aumentos de valor dos bens que os contribuintes não produziram nem adquiriram para venda”, pretendendo-se tributar “valorizações meramente ocasionais, ou, no dizer dos ingleses, ganhos trazidos pelo vento” (vide preâmbulo do CIMV - n.ºs. 2 e 4).

Ora é a esta luz que se há-de ver se estamos ou não perante mais-valias.

E, como resulta do probatório, as valorizações não foram ocasionais, nem fruto do acaso ou da sorte.

Antes foram consequência de um conjunto de actos e operações que, tendo tido início em 1980, só lograram concretização em 1987 (vide art. 3º da petição inicial).

O que retira aos ganhos obtidos pelo impugnante aquele carácter ocasional, próprio das mais-valias.

Será assim de afastar da hipótese dos autos essa ideia de mais-valias.

A menos que não seja possível inserir tais ganhos no art. 4º do CIRS.

Já vimos que o M.^{mo} Juiz entende que tal não é possível, por não ser essa (actividade urbanística e exploração de loteamentos)

a actividade normal do impugnante, ou seja, não se dedica ele, a título profissional, a uma tal actividade.

Pois bem.

Diferentemente do M.^{mo} Juiz entendemos que o exercício, mesmo ocasional, de uma actividade objectivamente comercial ou industrial, com o fito de obter lucros, enquadra-se ou pode enquadrar-se no conceito de rendimento comercial.

Logo rendimento da categoria C.

E é esta a hipótese dos autos.

O impugnante, ora recorrido, desenvolveu uma actividade, ocasional embora, que teve como fito o loteamento de um terreno para o vender seguidamente com ganhos.

Ou seja, estamos perante uma actividade comercial.

A decisão recorrida não pode pois manter-se.

Aliás, e num parêntesis final, pensamos até, na esteira do recorrente, que as múltiplas operações necessárias ao loteamento, levadas a cabo pelo impugnante, integram-se no conceito de acto de comércio, com definição no art. 2º do Código Comercial.

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

Custas pelo impugnante, ora recorrido, mas apenas na 1ª Instância.

Lisboa, 18 de Junho de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 18 de Junho de 2003.

Assunto:

Actualização de taxas. Acto recorrível. Liquidação.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Só os actos que atingem directa e imediatamente os direitos e interesses legalmente protegidos da esfera jurídica do administrado são recorríveis.

II — Uma deliberação sobre o aumento de taxas ocupação consideradas desactualizadas não é directamente lesiva do interesse do administrado que dela não pode recorrer.

III — Só a liquidação da nova taxa afecta os interesses do administrado que, por isso, a pode impugnar.

Recurso n.º 639/03. Recorrente: À Vela — Associação Aveirense de Vela de Cruzeiro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Cons.º Vítor Meira.

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

”À VELA - Associação Aveirense de Vela de Cruzeiro”, informada com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro que considerou extemporâneo o recurso por si interposto,

dela vem recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1^a) A Recorrente nunca foi notificada, válida e eficazmente, o acto administrativo datado de 26 de Fevereiro de 1996, que constitui o despacho de fls. do Engenheiro Director da JAPA, que actuando no uso de poderes delegados pela Comissão Administrativa daquela entidade portuária, decide rever a taxa anual a pagar por aquela, em virtude do alvará de licença n.º 6/91.

2^a) Termos em que, atento, designadamente, o disposto no art. 29.º n.º 2 da LPTA, deverá ser considerado tempestivo o recurso de anulação interposto.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso, devendo confirmar-se a decisão, embora com outra fundamentação, por o acto praticado ser um mero anúncio de um acto de liquidação, não ser lesivo, sendo por isso irrecurável.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou os seguintes factos como provados:
1 — A recorrente é uma associação sem fins lucrativos, de natureza cultural, desportiva e recreativa que tem por objecto, designadamente, a promoção da prática da vela enquanto actividade lúdica, com especial destaque para a prática da vela de cruzeiro;

2 — Em 26 de Março de 1991, pela Comissão Administrativa da Junta Autónoma do Porto de Aveiro (JAPA) foi-lhe concedido o alvará de licença n.º 6/91, para colocação de moirões no Canal das Pirâmides e construção de um trapiche em madeira na margem sul do Canal Principal de Navegação em frente à Lota, em Aveiro, nos termos do documento incorporado nos autos a fls. 87 a 89 e cujo teor se dá aqui por reproduzido e integrado (fls. 87 a 89);

3 — No termos da condição 4^a (quarta) do mencionado alvará, a licença foi concedida a título muito precário, sem prejuízo de direito de terceiros e com condição expressa de que se por razões de interesse público for necessário desfazer ou alterar a obra a que aquela se refere, a recorrente não terá direito a indemnização alguma, salvo se o Estado dela se assenhorear para seu uso;

4 — Na data de emissão deste alvará de licença, válida por um ano prorrogável por iguais períodos enquanto nenhuma das partes avisar a outra, com, pelo menos, 90 dias de antecedência, foi estabelecido que a recorrente pagaria anualmente pela ocupação da área do leito da Ria, representada na planta do projecto, a importância de 5 mil escudos, com actualização em Janeiro de cada ano de acordo com o factor máximo de actualização das taxas básicas do regulamento de Tarifas (fls. 87 a 89);

5 — Nos períodos de Janeiro a Dezembro de 1992, Janeiro a Dezembro de 1993, Janeiro a Dezembro de 1994 e Janeiro a Dezembro de 1995, aquele pagamento inicial anual de 5 mil escudos foi actualizado para 5.400\$00, 5.800\$00, 6.572\$00 e 6.572\$00, respectivamente;

6 — Em 16 de Fevereiro de 1996, pelo chefe do Departamento de Gestão Dominial da Junta Autónoma do Porto de Aveiro, foi prestada a informação com o n.º 078-SO/96 ao Exmo Engenheiro

Director, do seguinte teor (fls. 25/26 do processo administrativo apenso):

Assunto: Revisão da taxa de ocupação do alvará n.º 06/91 de 26 de Março.

É a Á Vela — Associação Aveirense de Vela de Cruzeiro”, titular do alvará em epígrafe concedido pela Comissão Administrativa desta Junta, para colocação de moirões no Canal das Pirâmides, em Aveiro, destinados à amarração e estacionamento de embarcações.

Este Alvará de licença é válido por 5 anos, prorrogáveis automaticamente, podendo a taxa de ocupação ser revista de 5 em 5 anos de acordo com o n.º 2 do artigo 162.º do Regulamento de Tarifas das Juntas Autónomas dos Portos, cláusula que, por lapso, não foi incluída no alvará.

Segundo o novo Tarifário desta Junta, proponho a revisão da taxa para 585\$00/m² e ano (tabela III, Associações Desportivas - estacionamento permanente de embarcações de recreio nos canais da cidade) a que corresponde uma anuidade de 573300\$00.

O valor a cobrar em 1996 será de 478846\$00, correspondente a 1096\$00, dos meses de Janeiro e Fevereiro, e a 477750\$00, dos meses de Março a Dezembro.

Proponho ainda que seja incluída condição de revisão de taxas, que é obrigatória, de acordo com o n.º 2 do artigo 162.º, do Regulamento de Tarifas das Juntas Autónomas dos Portos, e uma nova condição referente à actualização das taxas, segundo o articulado anexo,

O Chefe do Departamento de Gestão Dominial

(Jorge Rua)

Condições a incluir no aditamento ao Alvará

10^a - Pagar anualmente pela ocupação da área de novecentos e oitenta metros quadrados de Leito da Ria, representada na planta do projecto, a quantia de quinhentos e setenta e três mil e trezentos escudos, devendo o pagamento ser efectuado no mês de Março do ano respectivo sem o que se procederá à cobrança coerciva.

16^a - Os litígios que surjam, relativamente a esta licença, serão resolvidos pelos tribunais competentes em razão da Sede da Junta Autónoma do Porto de Aveiro.

17^a - As taxas fixadas no presente alvará, poderão ser revistas de 5 em 5 anos, de acordo com o n.º 2 do artigo 162.º do Regulamento de tarifas das J.ª dos Portos;

18^a - As taxas fixadas no presente alvará poderão ser actualizadas em Janeiro de cada ano, de acordo com os números seguintes:

1 - Todos os anos, de acordo com o factor máximo de actualização das taxas básicas do Regulamento de Tarifas.

2 - Sempre que entre em vigor um novo Tarifário da Junta: com a aplicação do novo tarifário, no ano seguinte ao da data da sua aprovação, e conforme o número anterior, nos anos posteriores. Leito da Ria.

7 — Em 26 de Fevereiro de 1996, no rosto desta informação no local reservado a ”despacho” foi aposto, de forma manuscrita, o seguinte: ”Aprovo, por delegação. 96.02.26” (seguindo-se uma rubrica ilegível).

8 — Em 29 de Fevereiro de 1996 foi comunicado à recorrente pelo ofício n.º 334GD da Junta Autónoma do Porto de Aveiro - fls. 96 e 97, dos autos que aqui se dá por reproduzido - que, estando aquela

entidade a proceder à actualização das taxas de ocupação de ter-
raplenos, terrenos marginais, leito das águas e edificações, em con-
formidade com o Regulamento de Tarifas das Juntas Autónomas dos
Portos e Decreto-Lei n.º 8/87 de 6 de Janeiro, no que respeita ao
alvará n.º 6/91 mencionado em 2, a anuidade que a recorrente irá
pagar em 1996 seria na importância de 573 300\$00, enviando para
tal efeito a respectiva factura com o número S3/301580 (fls. 98), com
o valor em dívida relativo a 1996 - 479.496\$00;

10 — Em 15 de Abril de 1996, a recorrente procedeu, sem pa-
gamento, à devolução da mencionada factura, acompanhada de uma
carta do seguinte teor:

”Acusamos a recepção da vossa factura acima referida.

*Verificamos incrédulos que a vossa comunicação n.º 344GD de
29/02/96 não era um lapso como inicialmente pensamos que fosse.*

*Ao verificarmos que o custo do nosso Alvará sofreu um aumento
de «apenas» 87.1 vezes, o qual não só consideramos injusto mas, prin-
cipalmente exorbitante, vimos informar V Exas que não nos é possível
aceitar a factura presente. É de referir que dado o cariz sobretudo não
lucrativo da nossa Associação não dispomos de receitas anuais que nos
permitam cobrir valores desta ordem de grandeza.*

Assim, junto devolvemos a factura em questão a qual não aceitamos.

Sem outro assunto de momento,

A Direcção” (seguindo-se uma assinatura ilegível).

11 — Em 23 de Abril de 1996 tal factura foi novamente enviada
à recorrente acompanhada do ofício n.º 588GD informando que o
valor indicado era o correcto e que no caso de não pagamento se
procederia à cobrança coerciva, através de execução fiscal;

12 — Em 13 de Maio de 1996, a recorrente enviou à recorrida
nova carta, devolvendo novamente a factura, do seguinte teor:

*”Junto devolvemos novamente a vossa factura, que não aceitamos
por, para além de outras razões a ser objecto de exposição a enviar
oportunamente, não estar o valor da dita factura devidamente calculado,
tendo aparentemente sido ignorada a cláusula 17ª do alvará 6/91, a
que se refere a factura.*

*Informamos ainda que, com vista a salvaguardar os nossos legítimos
interesses na eventualidade de uma possível evolução deste assunto para
a via judicial o que no entanto queremos deixar desde já claro não
ser a nossa via preferida de tratar este caso, procedemos ao depósito
na Caixa Geral de Depósitos e à ordem de V Exas. da quantia de
Esc 7.500\$00 para pagamento da anuidade relativa ao corrente ano,
que, face a impossibilidade de obter junto dos vossos Serviços a in-
formação do valor da taxa de actualização para 1996, calculamos com
base na anuidade de 1995, acrescida de cerca de 14%, aumento que,
sendo já cerca de 4 vezes superior à inflação oficialmente prevista, nos
parece suficiente.*

Junto enviamos cópia do respectivo talão de depósito.

Sem outro assunto de momento, nos subscrevemos,

De Vs. Exas atentamente

Pela Direcção (assinatura ilegível)”.

13 — Em 9 de Dezembro de 1996 foi interposto o presente recurso.
Assentes tais factos apreciamos o recurso.

A recorrente apresentou, como se vê do relatório da sentença, no
Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro um recurso contencioso

de anulação de uma deliberação da Junta Autónoma do Porto de
Aveiro que procedeu à revisão da taxa fixada no alvará n.º 6/91 de
26 de Março, a qual lhe fôra comunicada por ofício de 29 de Fevereiro
de 1996. O referido Tribunal julgou procedente a questão prévia sus-
citada da extemporaneidade do recurso, por ultrapassado o prazo
de 90 dias para a sua interposição e não verificação de outros vícios
alegados. O ofício de 29 de Fevereiro de 1996 referido consta de
fls. 96 e 97 dos autos e nele se dá a conhecer à recorrente que a
Junta está a proceder à actualização das taxas de ocupação de D.P.M.,
que se encontram manifestamente desactualizadas, indicando-lhe qual
a nova anuidade a pagar no que respeita ao alvará 06/91.

O artigo 120º do Código do Procedimento Administrativo define
o conceito de acto administrativo do seguinte modo: ”Para os efeitos
da presente lei, consideram-se actos administrativos as decisões dos
órgãos da Administração que ao abrigo de normas de direito público
visem produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta”.
Ou, na definição do Prof. Rogério Soares, o acto administrativo é
”uma estatuição autoritária relativa a um caso individual, manifestada
por um agente da Administração no uso de poderes de Direito Ad-
ministrativo, pela qual se produzem efeitos jurídicos externos, positivos
ou negativos”. Ora o acto que a ora recorrente questionou no Tribunal
Tributário de 1ª Instância de Aveiro e de que lhe foi dado conhe-
cimento pelo ofício de 29 de Fevereiro não visava directamente pro-
duzir efeitos na sua situação individual e concreta, não sendo por
isso lesivo dos seus interesses. Tal acto, como se disse, por considerar
manifestamente desactualizadas as taxas de ocupação, procedeu à
sua actualização. Não o fez apenas para a recorrente, mas para todas
as situações em que tal acontecia. Por isso, como refere a recorrente
nas conclusões do seu recurso, tal acto não lhe foi válida e eficazmente
notificado. Apenas lhe foi comunicado que se tinha procedido à al-
teração das taxas e que, no seu caso, a nova taxa passaria a ser do
montante que lhe indicavam. O que seria lesivo para os interesses
da recorrente seria o acto de liquidação e era esse o acto que ela
deveria impugnar pois é este o acto que ”define o conteúdo das po-
sições jurídicas do Estado e do contribuinte, concretizando para o
primeiro o direito a receber uma prestação pecuniária de determinado
montante e para o segundo o dever de a prestar”, como refere Cardoso
da Costa no seu Curso de Direito Fiscal. Temos assim de concluir
que o acto de que lhe foi dado conhecimento comunicando-lhe a
alteração das taxas e o futuro montante da sua taxa, não era desde
logo recorrível por não lesivo. Como diz o Ministério Público no
seu parecer o acto recorrido não era impugnável, sendo-o apenas
a liquidação. Tendo a recorrente optado por recorrer de acto não
recorrível em vez de o fazer da liquidação não poderia deixar de
improceder o seu recurso, embora tal aconteça por razões diversas
das consideradas pelo Mº Juiz na sentença ora recorrida, que assim
se mantém embora com a diferente fundamentação supra referida.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste
Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso
e manter a sentença recorrida nos termos expostos.

Custas pela recorrente, fixando em 50% a procuradoria.

Lihoa, 18 de Junho de 2003. — Vítor Meira (relator) — Baeta de
Queiroz — Mendes Pimentel.

Acórdão de 18 de Junho de 2003.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso nº 709/03. Recorrente: Casa dos Leitões da Guia, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

Inconformada com a decisão do M^o Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria que, em recurso da aplicação de uma coima, julgou aquele improcedente e confirmou esta, veio “Casa de Leitões da Guia, Lda.” dela recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1 - A recorrente não praticou nenhum acto ou facto susceptível de tributação.

2 - Isto porque o facto de ter iniciado a actividade no referido restaurante e posteriormente ter efectuado um contrato de locação financeira imobiliária não é subsumível às normas de incidência tributária do CIMSISD.

3 - A tributação da recorrente por interpretação análogica, resulta na violação da lei.

4 - Estamos perante a inexistência do facto gerador de imposto por banda da recorrente.

5 - Ao contrário do douto entendimento do senhor juiz da 1ª instância crê a recorrente, com respeito por opinião contrária, que releva o facto da mesma não se ter vinculado no referido contrato promessa.

6 - Porque de facto quem se vinculou foram o Jorge e o Pedro, e apenas estes são os obrigados tributários, a estes poderia “in fine” eventualmente ser assacada responsabilidade tributária

7 - Foi violado o princípio da legalidade tributária, da Justiça, da certeza e segurança jurídico-tributária.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para conhecer do recurso por na 2.ª conclusão referir a recorrente ter efectuado um contrato de locação financeira imobiliária, facto não estabelecido na sentença recorrida, embora tivesse sido alegado no recurso.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1. No dia 22 de Janeiro de 1998 foi lavrado o auto de notícia que consta dos autos a fls. 3 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido;

2. Entre a sociedade RMJ como primeira outorgante e Jorge Manuel Ferreira Ramos e Pedro Nuno Ferreira Ramos, foi celebrado o con-

trato de promessa de trespasse e de compra e venda nos autos a fls. 40 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido. Consta desse contrato designadamente que os primeiros outorgantes “...*prometem aos segundos contratantes, Jorge e Pedro, ou à sociedade que entre estes venha a ser constituída ...*”

3. Os contribuintes Jorge e Pedro constituíram a sociedade “Casa dos Leitões”, por escritura pública de 16/6/94, lavrada no Cartório Notarial de Pombal, com o capital social de 3000 contos, distribuído por duas quotas uma de 2.250 contos e outra de 750 contos detidas respectivamente pelos sócios Jorge e Pedro;

4. Esta sociedade iniciou a actividade explorando o restaurante objecto do contrato em 18/6/1994.

5. Em face do que foi proferido despacho aplicando à arguida recorrente a coima no montante de € 6.500,00.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32 nº 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo “quid disputatum” e não pelo “quid decisum”, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente que posteriormente ao início da actividade do restaurante efectuou um contrato de locação financeira imobiliária. Ora tal facto não vem dado como provado na decisão recorrida. Haverá por isso que concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica deste Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando em € 120 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

lisboa, 18 de Junho de 2003. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Brandão de Pinho.

Acórdão de 18 de Junho de 2003.

Assunto:

Impugnação judicial de liquidação de emolumentos registrais. Prazo.

Doutrina que dimana da decisão:

O prazo de caducidade do direito de impugnação de emolumentos registrais é o de 90 dias previsto no artigo 102º do CPPT.

Recurso nº 777/03-30. Recorrente: BESPAP - SGPS, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

BESPAP - Sociedade Gestora de Participações Sociais, SA, com sede na Rua de S. Bernardo, 62, em Lisboa, recorre da sentença do 1º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente, por ilegalidade da sua interposição, esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidações de emolumentos registrais efectuadas pela 1ª Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1) O Tribunal *ad quem* pode entender que os emolumentos são nulos porque feridos de inconstitucionalidade e, conseqüentemente, pode(m) ser objecto de impugnação a todo o tempo, nos termos do disposto no art.º 134º do CPA, quando muito limitado pelo prazo de prescrição estabelecido para as obrigações tributárias (art.º 48º da LGT).

2) O Tribunal *ad quem* pode definir um prazo razoável para a impugnação ou mesmo entender que, até à transposição da Directiva Comunitária operada em 1 de Janeiro de 2002, não podem as autoridades nacionais opor normas processuais relativas a prazos para impedirem a impugnação, como resulta de jurisprudência comunitária.

3) O Tribunal *ad quem* pode igualmente suscitar o pedido de decisão prejudicial, ou aguardar pela decisão do TJCE em matéria em tudo idêntica à dos autos, já suscitada por tribunal português.

Termos em que deve a excepção de caducidade ser julgada improcedente, ou suspensa a instância, de forma a aguardar a decisão de questão prejudicial já suscitada junto do TJCE.

Não houve contra-alegação.

A fls. 152-154, requereu a junção aos autos de duplicado do pedido de revisão entregue na DGRN (fls. 155-164) e a suspensão da instância de forma a aproveitar os actos praticados nos presentes autos em caso de indeferimento expresso ou tácito de tal pedido.

O distinto PGA entende que “nas conclusões das alegações - que delimitam o objecto do recurso - a Recorrente não assaca à sentença recorrida qualquer nulidade ou erro de julgamento, pelo que se deve confirmar o julgado, negando-se, conseqüentemente, provimento ao recurso.

Se, porém, assim se não entender, tendo em conta, nomeadamente, o pedido a final, então haverá que, ao abrigo do art.º 690º, n.º 4, do CPC, convidar a Recorrente a apresentar melhores conclusões.”

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Por não vir impugnada, nem haver lugar a qualquer alteração da matéria de facto, a coberto do artigo 713º, 6, *ex vi* artigo 726º, ambos do CPC, diploma subsidiariamente aplicável a coberto do artigo 2º, e), do CPPT, remetemos para os termos da sentença recorrida no ponto em que a fixou.

No que tange à pretendida suspensão da instância, é sabido que no artigo 276º, 1, c), do CPC se estabelece que a instância se suspende

“quando o tribunal ordenar a suspensão”, sendo que, nos termos do n.º 1 do artigo 279º do mesmo compêndio adjectivo, “o tribunal pode ordenar a suspensão quando a decisão da causa estiver dependente do julgamento de outra já proposta, ou quando ocorrer outro motivo justificado.”

Como bem se realça no acórdão desta Secção de 20 de Maio último - rec. 303/03-30, “no caso vertente, não se mostra pendente outra causa de cujo julgamento dependa a presente impugnação judicial: o pedido de revisão é formulado perante uma autoridade administrativa e não judicial, origina um procedimento administrativo e não um processo judicial, e culmina com uma decisão administrativa e não judicial.

Assim sendo, o segmento da transcrita norma que ao caso pode interessar é o final do n.º 1 do artigo 279º do CPC: “quando ocorrer outro motivo justificado”.

O motivo invocado pela impugnante foi a economia processual, uma vez que o processo de impugnação já se encontra devidamente instruído nos presentes autos, desta forma se evitando que, no caso de recurso contencioso de indeferimento do pedido de revisão a apresentar nos tribunais tributários, seja iniciado um novo processo judicial, que a impugnante entende dever correr por apenso aos presentes autos, nos termos do artigo 275º do CPC. Caso contrário, seriam desaproveitados todos os actos já praticados nestes autos (cfr. artigos 8º, 9º, 10º e 11º do requerimento em apreço, a fls. 192-194.)

Sucedo, porém, que, em tal eventualidade, como entendido em tal aresto, “não se segue, necessariamente, o que a recorrente antevê, pois que (ressalvada a desistência do pedido impugnatório, que se não pode, agora, prever), ficaríamos perante dois processos judiciais distintos, com formas processuais diferentes, tendo em mira objectivos não coincidentes: a impugnação judicial de um acto tributário de liquidação, visando a declaração de nulidade ou a anulação desse acto, mediante o processo previsto para a impugnação judicial, e o recurso contencioso de anulação do acto administrativo de indeferimento do pedido de revisão, tendendo à declaração de nulidade ou a anulação de tal acto, seguindo o rito processual próprio dos recursos contenciosos. Não se vê, pois, que houvesse lugar, nem à apensação, nem à convolução que a recorrente antevê.

Donde resulta que, mesmo a verificar-se, futura e incertamente, a situação hipotética configurada pela recorrente, inexistiria motivo justificado para suspender a instância na impugnação judicial.

Por outro lado, se o pedido de revisão do acto tiver êxito, desaparecerá o acto tributário impugnado, o que conduz à inutilidade da sua impugnação judicial, cuja instância, por isso, se extinguirá.

Também admitindo esta possibilidade se não vislumbra motivo justificado para suspender a instância na impugnação judicial, dado, até, o avançado momento a que ela já chegou ...” - prolação de sentença final.

Como assim, inexistente motivo de suspensão da instância, por isso que se indefere a pretensão da impugnante veiculada no requerimento de fls. 152-154.

(no mesmo sentido, vide, ainda, os acórdãos desta Secção de 20 de Maio p.p. rec. 501/03-30 e de 4 do corrente, rec. 774/03-30).

Debrucemo-nos, agora, sobre o objecto do recurso.

A instância entendeu que “a acção foi deduzida muito para além do prazo legal previsto para esse efeito - 90 dias -, atento o disposto

quer no art.º 123º, n.º 1, alínea a), do CPT (aplicável à data de alguns dos pagamentos), quer no art.º 102º, n.º 1, alínea a), do CPPT (aplicável à data de outros e da apresentação da acção)”, por isso que proclamou a “caducidade do direito à dedução da acção”.

Contra o assim decidido se insurge a Rct., alegando e concluindo (v. conclusão 1ª) que “os emolumentos são nulos porque feridos de inconstitucionalidade e, conseqüentemente, pode(m) ser objecto de impugnação a todo o tempo, nos termos do disposto no art.º 134º do CPA.”

Por aqui se vê que, contrariamente ao entendido pelo EMMP, aponta à sentença erro de julgamento, em sede de tempestividade da impugnação.

Mas, verificar-se-á o mesmo?

Vejam os.

Sucintamente, a impugnante baseia o pedido de revogação do acto de liquidação de emolumentos registrais na nulidade inerente à inconstitucionalidade material dos mesmos, por estes configurarem um verdadeiro imposto, bem como na violação do direito comunitário - v. artigos 52º e 53º da p.i.

Pertinentemente, importa referir que, como se lê no acórdão desta Secção de 31 de Outubro último, tirado no recurso n.º 26 392, “não prevendo a nossa Constituição uma sanção específica para a violação das suas normas que obrigam a que os impostos sejam apenas criados por lei da Assembleia da República ou decreto-lei do Governo emitido a coberto de autorização legislativa parlamentar [arts. 103º, 2, e 165º, 1, i)], hipótese a que se subsumirá a cobrança dos emolumentos notariais a coberto da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pelo DL n.º 397/83, de 21.XI, se entendidos os mesmos como tendo a natureza de impostos, a reacção da Ordem Jurídica Constitucional é, pois, a da sua nulidade.

Mas nulidade - precise-se - das normas que afrontam a Constituição. Questão absolutamente diferente é a da determinação dos efeitos jurídicos que resultam da aplicação de norma inconstitucional. Uma coisa é o sancionamento da norma inconstitucional com o estigma da sua total improdutividade enquanto norma jurídica, o que vale por dizer que essa norma não é constitucionalmente adequada para estabelecer comandos juridicamente vinculantes, outra coisa diferente é o sancionamento que a ordem jurídica pode estabelecer para a aplicação de comandos constitucionalmente desconsiderados enquanto comandos jurídicos.”

...

“No domínio do direito administrativo, a sanção regra para os actos administrativos praticados com ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis é a da anulabilidade, de acordo com o disposto no art.º 135º do CPA. E isso porque o legislador entendeu que uma tal sanção jurídica salvaguardava suficientemente os interesses postos em causa com a violação de tais normas e princípios jurídicos. O estigma da nulidade foi reservado apenas para as hipóteses por ele consideradas como reclamantes de uma censura ou sancionamento mais grave por parte da Ordem Jurídica, em função do tipo de interesses jurídicos ofendidos, assumindo-se, nesta perspectiva, como uma sanção jurídica especial. E tal só acontece quando falta qualquer dos elementos essenciais do acto administrativo ou quando é essa a forma de invalidade cominada expressamente pela lei, conforme se decreta no art.º 133º, n.º 1, do mesmo CPA, estando enunciadas

no seu n.º 2, a título de mero exemplo, hipóteses em que os actos administrativos são, desde logo, sancionados pela lei com o “castigo” da nulidade.

Ora, o acto de liquidação dos emolumentos é, como está doutrinariamente adquirido, um acto de natureza administrativo-tributária, enquanto acto de aplicação de normas de direito público tributário por um órgão da administração do Estado.

Assim sendo, a regra de invalidade, para o caso desse acto ser praticado com ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis, mesmo se de natureza constitucional, é a da anulabilidade. Conseqüentemente, ou seja, de acordo com o estabelecido para esta forma de invalidade, ela carecerá de ser arguida pelos interessados e a sua impugnação está sujeita a prazos de preclusão judicial.”

Destarte, mesmo admitindo-se que os emolumentos em causa têm a natureza de impostos, jamais poderá sufragar-se a tese da recorrente da impugnabilidade da atinente liquidação a todo o tempo.”

Neste contexto, tendo a impugnante procedido ao pagamento voluntário dos impugnados emolumentos registrais em 1991, 1992, 1993, 1995, 1999 e 2000, a sua reacção contra o respectivo acto de liquidação teria, efectivamente, de ocorrer dentro do prazo estabelecido no artigo 123º, 1, do Código de Processo Tributário e no artigo 102º do CPPT 90 dias contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário.

Ora, a petição da presente impugnação judicial foi apresentada em 07 de Agosto de 2001, data em que, patentemente, excedido há muito estava tal prazo de noventa dias e, portanto, extinto o direito de impugnação.

Conseqüentemente, à face do nosso direito interno, a interposição desta impugnação foi, claramente, ilegal.

“Sucede que a recorrida argumenta que o acto de liquidação de emolumentos impugnado é violador do direito comunitário, concretamente, da proibição constante do artigo 10º da Directiva Comunitária 69/335/CEE, proibição que, conforme jurisprudência do TJCE, é directamente invocável pelos particulares, perante os órgãos jurisdicionais nacionais (acórdão do TJCE, 6ª Secção, de 29.IX.1999, Processo C-56/98). Ainda segundo o TJCE (acórdão de 25.VII.1991 - Theresa Emmott contra Minister for Social Welfare, Processo C-208/90), o direito comunitário obsta a invocação, por parte das autoridades competentes, de normas processuais nacionais relativas a prazos, no âmbito de um pedido de particular perante os órgãos jurisdicionais nacionais, enquanto esse Estado-membro não tiver transposto correctamente as disposições dessa mesma Directiva para a sua ordem jurídica interna.

Não se contesta ser lícito aos particulares invocar o sobredito artigo 10º - segundo o qual constitui obrigação dos Estados-membros suprimir quaisquer impostos indirectos que apresentem características idênticas às do imposto sobre entradas de capital - para impugnarem a legalidade da liquidação de emolumentos notariais sobre o acto de celebração de uma escritura pública de redução e aumento de capital e conseqüente alteração parcial do pacto social, em virtude de, há muito, estar transcorrido o período para o Estado Português proceder à sua transposição para o direito interno.

A aplicabilidade directa das directivas comunitárias, decorrente da interpretação do artigo 249º do Tratado CE (anteriormente, 189º), impõe-se directamente na ordem jurídica interna.

É que, em harmonia com o disposto no artigo 8º, 3, da Constituição (redacção vigente na altura em que Portugal ficou constituído na obrigação de transpor a dita directiva - 1 de Janeiro de 1986, data da entrada em vigor do Acto de Adesão às Comunidades Europeias), *as normas emanadas dos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal seja parte vigoram directamente na ordem jurídica interna, desde que tal se encontre estabelecido nos respectivos tratados constitutivos.*

Deste princípio da recepção automática e directa de tal direito internacional decorre que este mesmo direito substitui o direito interno que a ele se oponha.

Como assim, “o que se passa é que o comando da directiva, uma vez colocado em posição de poder ser invocado pelos particulares contra o Estado-destinatário, passou a ter preferência ou preeminência absoluta, na sua aplicação, sobre o direito interno que esteja em oposição com ela, ou seja, passa a derogar o direito interno ao abrigo do qual os emolumentos impugnados foram liquidados.

Deste modo, a liquidação dos emolumentos em desconformidade com o direito comunitário faz inquirar o acto de ilegalidade, quer à luz do direito comunitário, quer mesmo à luz do direito interno” - citado aresto.

Pois bem, segundo o TJCE (acórdãos de 15.IX.1998 proferidos nos processos C-231/96 e C-260/96), *compete à ordem jurídica interna de cada Estado-membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regular as modalidades processuais das acções judiciais destinadas a garantir a salvaguarda dos direitos que decorrem, para os cidadãos, do direito comunitário, desde que, por um lado, essas modalidades não sejam menos favoráveis do que as acções análogas de natureza interna (princípio da equivalência) e, por outro, não tornem praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (princípio da efectividade).*

E sabido que o nosso direito interno estabelece para o exercício do direito de acção de anulação de liquidação de qualquer tipo de tributo, devidamente notificada ao contribuinte, o prazo geral de caducidade de noventa dias, a contar do termo do prazo de pagamento voluntário, qualquer que seja a ilegalidade de que o mesmo enferme - vide artigo 102º, 1, a), do CPPT. Tal prazo é aplicável qualquer que seja o fundamento da impugnação.

E não se vislumbra razão para conceder a contribuinte impugnante de liquidação de emolumento notarial com fundamento em violação de direito comunitário automaticamente recepcionado no direito interno prazo mais dilatado do que a legislação nacional fixa para a impugnação de imposição tributária com fundamento em todas as ilegalidades possíveis, mesmo as que se traduzam em afronta constitucional.

Ademais, tal prazo de noventa dias *não torna praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos decorrentes da derrogação do direito interno pela Directiva 69/335/CEE, cuja publicação no Jornal Oficial das Comunidades - de acordo com o disposto no artigo 191 do Tratado da CE - o contribuinte, seu destinatário directo (posto ela ser para ele fonte de direitos), não pode ignorar.*

Do que vem de dizer-se resulta que permanece incólume a conclusão a que acima chegámos quanto à caducidade do direito de impugnar a liquidação dos emolumentos registrais em foco nestes autos.”

Segue-se que a pretensão veiculada na última conclusão, respeitante a reenvio prejudicial, carece de fundamento.

Na verdade, ele não é de accionar quando for conhecida jurisprudência do TJCE constante e uniforme sobre um dado ponto de direito comunitário - ac. 283/81, CILFIT.

Por tudo o exposto, se acorda:

a) Indeferir o pedido de suspensão da instância, bem assim o de reenvio prejudicial;

b) Negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

(neste sentido, *inter alia*, os acórdãos de 10.VII.2002 - rec. 668/02-30, 13.III.2002- rec. 27/02-30, 06.II.2002 - rec. 26 319; 30.I.2002 - rec. 26 231; 16.I.2002 - rec. 26 235; 19 e 12 de Dezembro de 2001 - recs. 26 234 e 26 233; 31.X.2001 - rec. 26 433.)

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 18 de Junho de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 18 de Junho de 2003.

Assunto:

Embargos. Intempestividade. Princípio do inquisitório.

Doutrina que dimana da decisão:

I — No processo tributário vigora o princípio do inquisitório pleno pelo que o Tribunal deve realizar ou ordenar todas as diligências que se afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou que officiosamente pode conhecer (artigo 99º da Lei Geral Tributária), não vigorando aí o ónus da prova previsto no nº2 do artigo 343º do Código Civil.

Recurso n.º 785/03. Recorrente: Maria Isabel Rodrigues Pereira Teixeira Oliveira. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex^{mo} Cons^o Dr. Vítor Meira.

Maria Isabel Rodrigues Pereira Teixeira de Oliveira deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto embargos de terceiro à execução movida pela Fazenda Nacional.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foram os embargos julgados improcedentes.

Inconformada com tal decisão recorreu a embargante para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, tendo formulado as seguintes conclusões:

- 1 - A embargante é terceiro em relação ao processo executivo.
- 2 - Alegou ter tido conhecimento do acto ofensivo da posse do seu bem em 7 de Abril de 2001.
- 3 - Nos autos não se mostra provado que a embargante, ora recorrente, tenha tido conhecimento em data diversa.
- 4 - É à embargada que cabe o ónus da prova sobre a intempestividade dos embargos.

5 - A douta sentença errou, salvo o devido respeito, porquanto, ao não ser dada prova contrária ao alegado, teriam os embargos que proceder.

6 - Foram, pois, violados os normativos constantes dos artºs 237 do CPPT e n.º2 do art.º 343º C.C.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por o princípio posto no artigo 343º nº2 do Código Civil não poder ser interpretado como a recorrente pretende e não se ter provado que ela só tivera conhecimento da penhora em 7.4.2001.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1-No processo de execução nº 3190-93/100738.6 que o 5º Serviço de Finanças do Porto move ao “INEF - Instituto Europeu de Formação Profissional, Lda.”, por verbas indevidamente recebidas do Fundo Social Europeu e do Estado Português, respeitante a acções de formação profissional do ano de 1993, no montante de 55.224.899\$00, foi penhorado, entre outros bens móveis, em 02/11/1993, o direito ao arrendamento e trespasse do estabelecimento, sito na Rua do Breiner, nº 85, da freguesia de Cedofeita, desta cidade;

1.1-aquele prédio está registado na CRP em nome de Manuel Gil Alves Teixeira de Oliveira, casado em regime de comunhão geral de bens com a ora embargante - cfr. o teor do auto de penhora de fls.17/21 e do doc. de fls. 06/10, que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos;

1.2-aquando da penhora acima referida foi nomeado fiel depositário dos bens o sócio-gerente da executada, o falado Manuel Gil Alves Teixeira de Oliveira - fls. 21;

1.3-o outro sócio-gerente do “INEF” era a aqui embargante;

2-estava agendada para o dia 04/02/2002 a 2ª conferência no processo de divórcio por mútuo consentimento entre a embargante e o dito Manuel Gil - pr. nº 180/2001, do 2º Juízo, 3ª Secção, do Tribunal de Família e Menores do Porto - fls. 85;

3-estes embargos deram entrada no Serviço de Finanças em 17/04/2001.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Como resulta das suas alegações de recurso pretende a recorrente que é à embargada que cabe o ónus da prova da intempestividade dos embargos por ela ter alegado que tivera conhecimento do acto ofensivo da posse em 7 de Abril de 2001, face ao disposto nos artigos 237º do Código de Procedimento e Processo Tributário e 343º do Código Civil. No primeiro desses normativos consigna-se que o prazo para deduzir embargos de terceiro é de 30 dias contados desde o dia em que foi praticado o acto ofensivo da posse ou do conhecimento da ofensa pelo embargante, mas nunca depois da venda. Por seu turno o nº2 do artigo 343º do Código Civil prescreve que nas acções que devem ser propostas dentro de certo prazo a contar da data em que o autor teve conhecimento de determinado facto, cabe ao réu a prova de o prazo ter já decorrido, salvo disposição especial da lei. Acontece porém que no direito tributário o ónus da prova não funciona nos mesmos termos do direito civil pois que nele vigora o princípio do inquisitório pleno. Já assim era no âmbito do artigo 40º do Código de Processo Tributário e foi reiterado no artigo 99º da Lei Geral Tributária. Assim, nos termos desse artigo, o tribunal

deve realizar ou ordenar officiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que officiosamente pode conhecer, estando os particulares obrigados a prestar colaboração.

No caso vertente a sentença considerou expressamente como provado que a embargante era o outro sócio-gerente do “INEF” e como não provado que a embargante apenas soube que se iria proceder à venda do bem referido no ponto nº1 do probatório em 07/04/2001. E foi com base nessa factualidade provada e não provada que julgou terem sido os embargos intempestivamente deduzidos. Não cabendo a este Supremo Tribunal Administrativo sindicar a matéria de facto, atento o disposto no artigo 21º nº4 do ETAF, e tendo o Mº Juiz, no uso dos poderes legais que a lei lhe faculta, considerado não ter a embargante demonstrado o conhecimento do acto ofensivo da posse apenas naquela data, nada há a censurar quanto à consideração como extemporânea da dedução dos embargos.

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

Custas pela recorrente, fixando em 50% a procuradoria.

lisboa, 18 de Junho de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 18 de Junho de 2003.

Assunto:

Prescrição do procedimento contra-ordenacional; prazo normal da prescrição acrescido de metade; suspensão.

Doutrina que dimana da decisão:

Mostra-se prescrito o procedimento contra-ordenacional quando, ressalvado o tempo de suspensão, houver decorrido o prazo de prescrição de 5 anos, previsto no art. 35º do C.P.T., acrescido de metade.

Recurso n.º 803/03. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: Luís Manuel Guerra Pratas. Relator: Ex^{mo} Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

A Fazenda Pública, inconformada com a sentença do Mº Juiz do T. T. de 1ª Instância de Coimbra que, julgando procedente o recurso interposto por Luís Manuel Guerra Pratas da decisão aplicativa de coima, o absolveu e anulou o processo administrativo contra-ordenacional, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

“1) A infracção noticiada consistiu na falta de pagamento do imposto IVA, apurado em declaração periódica, infracção essa punível nos termos do art. 29º do RJIFNA;

2) A coima que o recorrente pagou em 30-12-94, nos termos do art. 31º do RJIFNA, contrariamente ao referido na sentença recorrida,

foi aplicada por entrega fora do prazo legal, das declarações periódicas de 92.03 T a 93.09 T;

3) A notificação ao recorrente, nos termos e para os efeitos do disposto no art. 199º do C.P.T., interrompeu o prazo de prescrição do procedimento por contra-ordenação, de acordo com o disposto no nº 4 do art. 35º do C.P.T.;

4) Tendo em consideração o disposto no art. 9º do Dec.-Lei nº 225/94, de 5 de Setembro, o prazo de prescrição judicial suspende-se durante o período do pagamento em prestações;

5) Não se encontra, pois, prescrito, o prazo para o procedimento contra-ordenacional estabelecido no art. 35º do C.P.T.”

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., opinou pela nulidade da sentença, nos termos do art. 668º nº 1 al. d) do CPC, por não ter conhecido da questão cujo conhecimento se lhe impunha e relativa a falta de pagamento de IVA, de que resultou a coima aplicada ao arguido.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Fixa-se como questão a decidir, cujo conhecimento, por envolver a extinção da responsabilidade contra-ordenacional, é prévio ao das demais questões suscitadas quer pela F. P. quer pelo Mº Pº, a da prescrição do procedimento contra-ordenacional.

Com relevo para a decisão apura-se dos autos o seguinte:

- A contra-ordenação noticiada, pela qual o arguido viria a ser condenado na coima de 12 000\$00, consumou-se, tal como se afirma na peça recorrida, em 15/Maio/93, consistindo na falta de pagamento do IVA, no montante de 102 678\$00, relativo ao 1º trimestre de 1993.

- O arguido, em Dezembro de 1994, aderiu ao regime de pagamento previsto no D.L. 225/94, tendo-lhe sido fixado um plano de pagamento em dezoito prestações mensais.

Nos termos do art. 121º nº 3 do C. Penal, aplicável por força do art. 2º al. a) do C.P.T. e 32º do D.L. 433/82, de 27/10, a prescrição do procedimento criminal tem sempre lugar quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal da prescrição acrescido de metade.

O prazo de prescrição contra-ordenacional era, no caso dos autos, de 5 anos, nos termos do art. 35º do C.P.T.

Para o efeito, a prescrição do dito procedimento contra-ordenacional teria lugar sete anos e meio após a consumação da infracção.

Há, porém, que ressaltar o período de tempo que, por efeito da adesão ao regime de D.L. 225/94, foi fixado ao arguido para pagamento da dívida fiscal e que foi de dezoito meses.

Na verdade, por força do art. 9º deste diploma legal “os prazos de prescrição das dívidas e do procedimento judicial suspendem-se durante o período de pagamento em prestações”.

Constata-se, pois, que entre a consumação da infracção até à actualidade decorreram cerca de 10 anos; assim, mesmo ressaltando o dito prazo de 18 meses, forçoso é concluir que já decorreram mais dos sete anos e meio necessários para efeitos da prescrição do procedimento contra-ordenacional.

Em suma, mostra-se prescrito o procedimento contra-ordenacional.

Termos em que, considerando prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas quer pela F. P. quer pelo Mº Pº, se acorda em:

1 - Julgar prescrito o procedimento contra-ordenacional contra o arguido.

2 - Declarar extinta a atinente responsabilidade contra-ordenacional.

3 - Ordenar o arquivamento dos autos.
Sem custas.

Lisboa, 18 de Junho de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 18 de Junho de 2003.

Assunto:

Impugnação. Sentença. Vista do MP. Art. 121º do CPPT. Nulidade. Forma de atacar tal nulidade.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Antes de proferir sentença em processo de impugnação, impõe-se dar vista ao MP.

II — Se, aberta vista com tal finalidade, o MP requer uma diligência que o Juiz defere, impõe-se que o mesmo Juiz, antes de proferir a sentença, dê nova vista ao MP.

III — Não acontecendo tal, ocorre nulidade que pode influir na decisão da causa, por violação do art. 121º do CPPT.

IV — Impõe-se assim anular todo o processado posterior ao momento da prática dessa nulidade.

V — O modo próprio para atacar essa nulidade, que veio ao conhecimento do MP com a notificação da sentença, é através do recurso da própria sentença, aí se alegando a supracitada nulidade.

Recurso nº 807/03. Recorrente: Ministério Público. Recorrida: Confeccões Tabuense de Seabra & Seabra, L.^{da} Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. **CONFECÇÕES TABUENSE DE SEABRA & SEABRA, LD.**, com sede na Zona Industrial de Tábuia, Tábuia, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, a liquidação adicional de IRC, referente a 1992.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou procedente a impugnação. Notificado da decisão, o Sr. **Procurador da República** veio arguir a nulidade da sentença por não lhe ter sido aberta vista antes de proferida a sentença.

De passo, interpôs **recurso** da sentença para este Supremo Tribunal.

O Mm. Juiz indeferiu a arguição da alegada e suscitada nulidade.

O Sr. **Procurador da República** interpôs também, e simultaneamente, recurso desta decisão.

Tal recurso foi admitido, a subir imediatamente e em separado.

O recorrente defende que o recurso deve subir imediatamente e nos próprios autos.

No tocante à decisão final, o recorrente apresentou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. As fotocópias integrais, que constituem fls. 102 a 108 dos autos, a que se deu a aparência de uma sentença, não integram, efectivamente, qualquer sentença respeitante a este processo;

2. Na verdade, além de nelas faltar a assinatura autêntica do M.^{mo} Juiz *a quo*, que aparece só fotocopiada, alude a factos que não se referem a este processo, como se pode constatar do mesmo;

3. Ora, nos termos do art. 157º do CP Civil, aplicável supletivamente, *ex vi* da al. e) do art. 2º do CPPT, as decisões judiciais “serão datadas e assinadas”, não podendo considerar-se assinatura a reprodução da mesma, por meio de fotocópia, pelo que se mostra violado aquele normativo;

4. Naquelas fotocópias alude-se a factos que nada têm a ver com este processo, como sejam, v.g., uma inexistente resposta ou contestação da FP, nos termos do art. 131º do CPPT e um inexistente parecer do MP, em suposta concordância com aquela resposta;

5. As mesmas fotocópias começam com a referência a uma “impugnação à liquidação em epígrafe”, quando é certo que inexistente qualquer epígrafe em que se identifique a liquidação impugnada, visto a epígrafe consistir, apenas, no nome da impugnante (cf. fls. 102);

6. Depois, alude-se a uma pretensa “abusiva, por ilegal”, liquidação de IRC, sem se concretizar qual;

7. As mesmas fotocópias terminam com a menção de que “se julga procedente a presente impugnação, consequentemente se anulando a liquidação adicional de IRC, no ano em causa, nos termos impetrados”, sem concretizar qual foi a liquidação anulada, porque se não referiu o ano em causa;

8. Em suma, as fotocópias de fls. 102 a 108, a que se deu uma aparência de sentença não constituem, efectivamente, uma sentença, a qual deveria ter sido proferida nos termos do art. 123º do CPPT, normativo este que, assim, se mostra violado;

9. Daí que se deva decidir que é juridicamente inexistente, neste processo, qualquer sentença e, em consequência, se deva anular todo o processado a partir de fls. 102 (inclusive) dos autos, ordenando-se que os mesmos baixem a este tribunal, em ordem a ser proferida sentença legal, após terem sido observados os trâmites legais em falta, entre os quais a vista ao MP, para emitir parecer prévio à mesma;

10. Mesmo que assim se não entendesse, sempre haveria de considerar-se que a sentença recorrida é vaga e parcialmente ininteligível, podendo constituir, a aceitar-se, uma autêntica “chapa” que, devido ao seu grau de abstracção, se pode aplicar, da mesma forma, a diversos casos...o que é de todo em todo inaceitável, visto que o Mm. Juiz não aplica a Lei, a doutrina e a jurisprudência, que cita, aos factos relevantes em causa, falhando, pois, uma das premissas, no silogismo em que se deve traduzir uma correcta decisão judicial;

11. Assim, a sentença recorrida, ainda que tivesse sido validamente expressa, sempre seria nula, por carência de fundamentação, nos termos do art. 125º do CPPT, nulidade essa que deveria ser declarada e conduziria, igualmente, à anulação do processado referido na conclusão 9ª;

12. Antes de proferir a “sentença” recorrida, o Sr. Juiz *a quo* não ordenou a abertura de vista ao ora recorrente, como o impõem, claramente, os artºs 14º n. 2 e 121º n. 1 do CPPT.133.

13. Daí que o recorrente tivesse arguido, oportunamente, a nulidade que tal falta de vista integra e requerido a anulação da sentença recorrida e, em seguida, que se determinasse a abertura daquela vista;

14. Todavia, o Sr. Juiz *a quo*, através do 1º despacho de fls. 114, indeferiu aquele requerimento, argumentando que tal vista já tinha sido ordenada, por meio do despacho de fls. 99;

15. Porém, tal vista foi manifestamente extemporânea, visto, à data em que foi concretizada, o director de finanças ainda se não ter pronunciado, nos termos do n. 1 do art. 130º do CPPT, pelo que a mesma foi aproveitada para se requerer o cumprimento prévio deste normativo, o que veio a concretizar-se através do requerimento de fls. 101;

16. Contudo, após a regularização do processo, com a apresentação do referido requerimento de fls. 101, não foi ordenada a vista em causa;

17. Tal omissão, porque susceptível de influir no exame ou decisão da causa, integra nulidade, oportunamente arguida nos termos do n. 1 do artº 201º do CP Civil;

18. Deve, pois, revogar-se o despacho recorrido de fls. 114 e anular-se, também por esta razão, a sentença recorrida, ordenando-se a abertura de vista ao MP, a fim de emitir parecer nos termos dos artºs 14º n. 2 e 121º n. 1, do CPPT, que, face ao exposto, se mostram violados.

E no tocante à alegada nulidade, apresentou as seguintes alegações de recurso:

1. Antes de proferir a “sentença” recorrida, o Sr. Juiz *a quo* não ordenou a abertura de vista ao MP, como o impõem, claramente, os artºs. 14º, nº 2, e 121º, n. 1, do CPPT;

2. Daí que o recorrente tivesse arguido, oportunamente, a nulidade que tal falta de vista integra e requerido a anulação da “sentença” recorrida e, em seguida, que se determinasse a abertura daquela vista;

3. Todavia, o Mm. Juiz *a quo*, através do despacho ora recorrido, indeferiu aquele requerimento, argumentando que tal vista já tinha sido ordenada, a fls. 99;

4. Porém, essa vista foi manifestamente extemporânea, visto que, à data em que foi concretizada, o director de finanças ainda se não tinha pronunciado, nos termos do n. 1 do art. 130º do CPT, pelo que a mesma foi aproveitada para se requerer o cumprimento prévio deste normativo, o que veio a concretizar-se através do requerimento de fls. 101;

5. Contudo, após a regularização do processo, com a apresentação daquele requerimento do DDF, não foi ordenada a vista em causa, isto é, *imediatamente antes da sentença final*;

6. Tal omissão, porque susceptível de influir no exame ou decisão da causa, integra nulidade, oportunamente arguida, nos termos do n. 1 do art. 201º do C.P.Civil.

7. Deve, pois, revogar-se o despacho ora recorrido e anular-se a “sentença” final, ordenando-se a abertura de vista ao MP, a fim de emitir parecer, nos termos dos artºs. 14º, n. 2, e 121º, n. 1 do CPPT, normativos estes que, face ao exposto, se mostram violados.

Não houve contra-alegações.

Subiram os autos a este Supremo Tribunal.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa desde já apreciar as alegadas nulidades, suscitadas em ambos os recursos.

Mas será que um dos recursos logra prioridade sobre o outro?

E será que qualquer deles terá autonomia própria?

Importa assim, e desde já, apreciar a questão do recurso do despacho do Sr. Juiz que não atendeu a nulidade consistente na não audição prévio do MP. Recurso que, segundo o Mm. Juiz, sobe em separado.

Mas que subiu nos próprios autos.

Porém, atente-se que tal questão foi suscitada, como devia ser, no recurso interposto da sentença, pelo que é nesse recurso que será apreciada tal questão.

Na verdade, afigura-se-nos que uma tal nulidade, que só é conhecida com a notificação da sentença final, deve ser suscitada no recurso da decisão final, num regime idêntico ao das nulidades da própria sentença.

E que encontra fundamento legal no disposto no art. 668º do CPC.

Daí que não se conheça de tal recurso (do despacho do Sr. Juiz que não atendeu a nulidade consistente na não audição prévia do MP).

Conhecer-se-á assim do recurso interposto da sentença.

3. Importa conhecer imediatamente as nulidades suscitadas.

E de entre tais nulidades logra prioridade a alegada nulidade consistente na omissão da audição do MP.

Vejam os.

Dispõe o art. 14º, 2, do CPPT:

“O Ministério Público será sempre ouvido nos processos judiciais antes de ser proferida a decisão final, nos termos deste Código”.

Dispõe, por sua vez, o art. 121º do mesmo Código:

“1. Apresentadas as alegações ou findo o respectivo prazo e antes de proferida a sentença, o juiz dará vista ao Ministério Público para, se pretender, se pronunciar expressamente sobre as questões de legalidade que tenham sido suscitadas no processo ou suscitar outras nos termos das suas competências legais.

2. Se o Ministério Público suscitar questão que obste ao conhecimento do pedido, serão ouvidos o impugnante e o representante da Fazenda Pública.”

Quer isto dizer que, caso o Ministério Público não seja ouvido antes da sentença, ocorre omissão de formalidade que a lei prescreve, que patentemente pode influir no exame ou decisão da causa.

Ou seja, ocorre a nulidade prevista no art. 201º, 1, do CPC.

Nulidade que, a ter ocorrido, conduzirá à anulação do processado subsequente, incluindo a sentença - art. 201º, 2, do CPC.

Vejamos então.

Em 4/12/2001, o Mm. Juiz proferiu o seguinte despacho:

“Ao MP - art. 140º do CPT”.

Refira-se, num parêntesis, que tal norma corresponde, *grosso modo*, ao disposto no art. 121º, 1, do CPPT. Pelo que as referências acima feitas têm aqui um campo de aplicação idêntico. Sem embargo, reconheça-se que, à data, já era aplicável o CPPT, face ao disposto nos artºs. 12º e 14º da Lei n. 15/2001, de 5/6.

Notificado de tal despacho, o MP formulou o seguinte requerimento:

“Constato que não foi dado cumprimento ao disposto no n. 1 do art. 130º do CPT”. (nota: correspondente ao n. 4 do art. 111º do CPPT).

“Requeiro pois se ordene o cumprimento de tal normativo, visto o Sr. Director Distrital de Finanças ainda se não ter pronunciado sobre a procedência ou não do pedido”.

O Sr. Juiz deferiu tal pretensão.

O Sr. Director de Finanças de Coimbra prestou a informação, “nos termos do art. 130º do CPT”.

Seguidamente, o Mm. Juiz proferiu sentença nos autos, sem ordenar nova vista ao MP.

Que dizer?

Pois bem.

Tendo formulado um requerimento ao Mm. Juiz que o deferiu, o MP deveria ter nova vista nos autos.

Na verdade, tendo constatado uma omissão nos autos, o MP promoveu a sanção dessa omissão.

Em termos tais que mereceu o aval do Mm. Juiz.

E a autoridade recorrida emitiu pronúncia.

Logo, o MP não podia dar o seu parecer antes de cumprida tal formalidade necessária.

Assim, impunha-se que o Mm. Juiz desse nova vista ao MP para emitir pronúncia art. 121º do CPPT (anteriormente art. 140º do CPT).

Ao omitir tal acto (ordenar vista ao MP antes de proferir sentença), o Mm. Juiz omitiu formalidade que a lei prescreve, que patentemente pode influir no exame ou decisão da causa.

Ou seja, ocorre a nulidade prevista no art. 201º, 1, do CPC.

Nulidade que, como acima se disse, conduzirá à anulação do processado subsequente, incluindo a sentença - art. 201º, 2, do CPC. Caindo a sentença, como cai, não é mais possível apreciar os vícios que lhe vêm imputados no recurso sob apreciação.

4. Face ao exposto, acorda-se em anular todo o processado, posterior à informação prestada pelo Director de Finanças, incluindo-se nessa anulação a sentença proferida nos autos.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Junho de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 18 de Junho de 2003.

Assunto:

Oposição a execução fiscal. IRS. Retenção na fonte. Natureza - pagamento.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As prestações a título de retenções na fonte revestem a natureza de pagamento de imposto devido.*
- 2 — *Constitui fundamento de oposição o pagamento da dívida exequenda ocorrido antes da instauração do processo de execução fiscal - artigo 204º, 1, f), do CPPT.*
- 3 — *Como assim, procede a oposição em que provado se mostra que a quantia exequenda em referência respeita a retenções na fonte oportunamente entradas nos cofres do Estado.*

Recurso nº 869/03. Recorrentes: Américo Ramos Alves Viana e mulher; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Américo Ramos Alves Viana e mulher, Clara da Conceição Ferreira Marques, residentes na Rua Padre Manuel Barbosa Pereira, 310 - Valbom - Gondomar, inconformados com a sentença do 2º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente esta oposição, por si deduzida contra a execução fiscal n.º 1783-01/104268.8, da 1ª RF de Gondomar, vêm até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. Os oponentes alegaram que o imposto referente a 1996 havia sido pago pelo sistema de retenção na fonte.

2. Para o que juntaram, exclusivamente, documentos.

3. O Tribunal deu como provada tal matéria, considerando os valores retidos e assinalados na p.i..

4. Tal factologia não implica a apreciação da legalidade da dívida exequenda, antes constituindo um facto extintivo ou modificativo da obrigação exequenda.

5. Trata-se de um argumento que claramente cabe na letra e no espírito da alínea i) do n.º 1 do art.º 204º do CPPT, pelo que o Tribunal deveria ter conhecido do objecto do pedido.

6. Ainda que assim não entendesse, e face à matéria de facto dada como provada, deveria ter convalidado a oposição e admitir que os factos aduzidos conduziram à *duplicação de colecta*, tal como vem definido no art.º 205º do CPPT.

7. E, por esta razão, e tendo presente o disposto no art.º 204º, 1, g), deveria ter apreciado o pedido formulado.

8. Ao julgar a oposição improcedente, a sentença recorrida violou o disposto no art.º 204º, 1, i), e g), do CPPT, bem como os artigos 97º, 3, da Lei Geral Tributária e 98º, 4, do CPPT.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que se deve “confirmar o julgado, negando-se, consequentemente, provimento ao recurso.”

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) Foi instaurada execução fiscal contra os oponentes por dívida de IRS referente a 1996 e respectivos juros compensatórios, no montante total de esc. 2 224 033\$00.

B) No ano de 1996, o oponente marido auferiu:

- a título de trabalho dependente, a quantia de esc. 1 650 000\$00, tendo-lhe sido retida a quantia de esc. 519 750\$00;

- a título de rendimentos prediais, a quantia de esc. 2 400 000\$00, tendo-lhe sido retida a quantia de esc. 360 000\$00.

C) Por seu turno, a oponente mulher auferiu, a título de rendimentos de trabalho dependente, a quantia de esc. 3 858 000\$00, tendo-lhe sido retida a quantia de esc. 767 250\$00.

D) Referente a esse mesmo ano, *VIANAS, MÁQUINAS E FERRAMENTAS E MATERIAL DE INCÊNDIO, LDA* procedeu à entrega mensal da retenção na fonte efectuada sobre rendimentos de trabalho dependente num total de esc. 3 130 365\$00.

A questão decidenda é a de saber se, como defendem os Rcts., se perfila factualidade integrante de algum dos fundamentos de oposição elencados no artigo 204º, 1, do CPPT.

A instância entendeu que não, acrescentando que “o que os oponentes pretendem é reagir contra a liquidação, considerando a mesma

ilegal e sem fundamento”, o que contraria a estatuição da alínea h) do sobredito n.º 1.

Contra o que se insurgem os recorrentes, afirmando que “o que se pretende com a oposição não é demonstrar a ilegalidade do acto tributário, pois tal pretensão estaria vedada pelo disposto no artigo 204º, n.º 1, h), mas fazer a prova de que os valores retidos na fonte e que estão a ser exigidos em sede de execução já foram PAGOS pelos oponentes em sede de retenção na fonte.”

E, na verdade, no artigo 12º da p.i. se diz que os “documentos (comprovativos das retenções na fonte) existem e provam integralmente o cumprimento das obrigações fiscais por parte dos ora oponentes.” E, no artigo 18º, que “está duplamente evidenciado o valor dos rendimentos auferidos pelos oponentes, bem como a retenção na fonte efectuada sobre os mesmos e entregue nos cofres do Estado.”

Temos, pois, que, na essência, os oponentes esgrimem, *ab initio*, com o oportuno pagamento da quantia exequenda em vista da peticionada extinção da execução.

Segundo o artigo 91º, 1, do CIRS (subordinado à epígrafe *Retenção na fonte - regras gerais*), redacção da Lei n.º 65/90, de 28.XII, vigente no ano de 1996, “*nos casos previstos nos artigos 92º a 94º e noutros estabelecidos na lei, a entidade devedora dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte é obrigada, no acto do pagamento, do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição ou do apuramento do respectivo quantitativo, consoante os casos, ou, tratando-se de comissões devidas pela intermediação na celebração de quaisquer contratos, no acto do seu pagamento ou colocação à disposição, a deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas neles previstas por conta do imposto respeitante ao ano em que esses actos ocorrem* (destaque nosso).

Por seu lado, diz-nos o artigo 34º da LGT que *as entregas pecuniárias por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular pelo substituto tributário constituem retenções na fonte*.

Anotando o preceito, salientam os Doutores Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Lopes de Sousa que “as prestações a título de retenções na fonte constituem **pagamento de imposto devido** (destaque nosso), supondo a verificação do facto tributário e a liquidação do imposto devido, mesmo que se trate de uma liquidação provisória” - *LEI GERAL TRIBUTÁRIA* comentada e anotada, 1999, p.130.

É para tal, aliás, que apontam os dizeres iniciais do artigo 28º, 2, da mesma Lei: *quando a retenção for efectuada meramente a título de pagamento por conta do imposto devido a final ...*

Também para Jorge Lopes de Sousa (*CPPT* anotado, 3ª edição, p.657), “no caso do IRS, a natureza de pagamentos por conta da retenção na fonte está genericamente prevista no n.º 1 do artigo 98º do CIRS, apenas não tendo tal natureza os rendimentos sujeitos a taxas liberatórias especiais, previstos no art. 71º do mesmo Código, e mesmo estes passarão a ter tal natureza se o contribuinte optar pelo seu englobamento no rendimento total (n.º 7 deste art.º 71º).”

Segue-se que os montantes das retenções na fonte (oportunamente entrados nos cofres do Estado) de que nos dá conta o probatório consubstancia o pagamento do IRS que ora se pretende cobrar na execução fiscal em referência.

É sabido que constitui fundamento de oposição o *pagamento da dívida exequenda* - alínea f) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT. Pagamento esse ocorrido, como *in casu*, antes da instauração do processo

de execução fiscal - cfr. acórdão desta Secção de 05.II.1997 - rec. 20 537, publicado no *APÊNDICE AO DIÁRIO DA REPÚBLICA*. Vide, ainda, Laurentino Araújo, *Processo de Execução Fiscal*, p. 273.

Aqui chegados, importa lembrar que o juiz não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito - artigo 664º do Código de Processo Civil.

E assim, não releva minimamente o conteúdo do artigo 2º da p.i. - “no que aos autos diz respeito, não se verifica nenhuma das circunstâncias previstas nas alíneas a) a h)” do artigo 204º do CPPT, bem assim a invocação nas alegações do recurso da alínea i) do mesmo preceito adjectivo.

Em seguimento de tudo o que vem de referir-se, de proclamar é que claramente se perfila, no caso sujeito, o fundamento de oposição contemplado na 1ª parte da alínea f) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT - pagamento da dívida exequenda.

Assim não o havendo entendido, a decisão em apreço não pode manter-se na ordem jurídica.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e, julgando-se procedente esta oposição, se declara extinta a execução fiscal em referência, por isso que se determina o seu imediato arquivamento.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Junho de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 18 de Junho de 2003.

Assunto:

Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

I — *Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos (diversos dos levados ao probatório) é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.*

II — *Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decimum.*

Recurso nº 1138/02. Recorrente: Indústria de Carnes A Ribeirense Ldaª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **INDÚSTRIA DE CARNES - A RIBEIRENSE, LDA.**, identificada nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de

la Instância de Braga, a liquidação de IRC, relativa aos exercícios de 1994, 1995 e 1996.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Apresentou as pertinentes alegações.

O EPGA teve vista nos autos.

O Exmº Conselheiro, 1º Adjunto, suscitou a incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal, por, em seu entender, se controverter no recurso matéria de facto.

Ouvidas sobre a alegada questão prévia, as partes nada disseram. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide artºs. 101º e 102º do C. P. Civil, 45º do CPT, 5º do ETAF, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o art. 32º, al. b) do ETAF:

“Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

“... .

“b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no art. 41º, 1, al. a) do ETAF.

Vejamos então.

Logo no início das suas alegações, escreveu a recorrente:

“... A decisão da matéria de facto merece reparos, nomeadamente no que diz respeito à forma como desprezou a abundante prova testemunhal que deveria servir para o Tribunal ter formado uma convicção diversa através das presunções judiciais”.

É certo que logo a seguir o recorrente parece concentrar-se unicamente na sua dissonância sobre a decisão de direito. Na verdade, escreveu de seguida:

“No entanto, circunscrever-se-á o presente recurso às questões de direito que, em sede de impugnação, aduzimos, a saber ...”.

Porém, nas conclusões respectivas, volta a controverter a matéria de facto, como se vê desde logo das conclusões d), e), f), k) e l), que são do seguinte teor:

“... d) A A.F. portuguesa fez “tábua rasa” às declarações da ora recorrente e sustentou-se nas declarações espanholas, só acreditando nestas;

“e) Ora, seria importante e essencial que a A.F. justificasse porque acreditou mais nas declarações dos fornecedores espanhóis do que na contabilidade do sujeito passivo português.

“f) Compulsada a informação e os elementos nela constantes, em lado algum encontramos fundamentação para este facto, faltando deste modo uma adequada fundamentação das liquidações da A.F.

“... .

“k) Ora, não existiram os negócios que serviram de base à liquidação adicional aqui em causa, pelo que não existe facto tributário que sustente as liquidações adicionais.

“l) Mas, o técnico verificador tributário, desprezou todos estes factos, valendo-se apenas das pretensas facturas emitidas pelas empresas espanholas, desacreditando totalmente os das existentes na contabilidade da impugnante, falseando-se assim a realidade da empresa aqui recorrente”.

Pois bem.

Estamos realmente perante afirmações de facto, factos esses divergentes dos constantes da informação dos técnicos da AF, e que o Mm. Juiz acolheu na sentença (vide alíneas c) a e) do probatório). Ou seja, a recorrente contesta o probatório.

Há pois matéria de facto a apreciar no recurso.

Do exposto, é legítimo pois concluir-se que o recurso versa também matéria de facto.

E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum* importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal *ad quem* define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o Tribunal Central Administrativo, face aos normativos legais atrás citados.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 150 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 18 de Junho de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 18 de Junho de 2003.

Recurso n.º 1847/02; Recorrente: Maria Gracinda Clara Santos; Recorrida: Fazenda Pública. Relator, o Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com o acórdão do Tribunal Central Administrativo, que, não conheceu o objecto do recurso nos termos do art.º 690 n.º 4 do CPC, da decisão do TT de 1.^a Instância de Lisboa que, por sua vez julgara improcedente a oposição à execução fiscal, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a oponente Maria Gracinda Clara dos Santos, nos autos convenientemente identificada.

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

1. *A decisão de não conhecer do objecto do recurso por alegado incumprimento do disposto no artigo 690º, n.os 1 e 4 do Cód. Proc. Civil funda-se, exclusivamente, na extensão das conclusões quando, é certo, a lei adjectiva não fixa em lado algum um limite numérico, máximo ou mínimo, para as conclusões que integrem as alegações de recurso, tudo dependendo da complexidade das mesmas.*

2. *As conclusões apresentadas, para além de indicarem as normas jurídicas violadas, foram alinhadas pelos vários vícios que inquinam a decisão recorrida, sendo muito claras quanto ao sentido em que aquelas deviam ter sido interpretadas e aplicadas tendo em vista a pretensão da Recorrente.*

3. *A decisão proferida de não conhecer do objecto do recurso, pelas razões invocadas, viola frontalmente princípios que devem ser seguidos em matéria de recursos, nomeadamente, o princípio ampliando e non restringenda e a filosofia subjacente a vários Acórdãos do Tribunal Constitucional e do Supremo Tribunal de Justiça que decidem em sentido oposto relativamente à questão que determinou o não conhecimento do recurso, a saber:*

Ac. n.º 275/99, de 5.5.1999, do Trib. Constitucional: BMJ, 487º-61 - Ac. STJ, de 26.3.1985:BMJ, 345º-362

- Ac. STJ, de 6.1.1988:BMJ, 373º-538

- Ac. STJ, de 12.12.1990: BMJ, 402º-514 Ac. STJ, de 21.3.1991 :AJ, 17º-14

- Ac. STJ, de 2.2.1991: AJ, 17º-14

- Ac. STJ, de 10.7.1996:BMJ, 459-462.

4. *Por imperativos constitucionais (artigos 18º e 20º da Constituição) os tribunais estão limitados na escolha dos critérios que hão-de presidir à sua decisão ou nas interpretações normativas, à salvaguarda dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos que a eles recorrem.*

5. *A norma do artigo 690º, n.º 4 do Cód. Proc. Civil que levou ao não conhecimento do objecto do recurso, por alegado incumprimento por parte da Recorrente, é o inconstitucional, por violadora do artigo 20º da Constituição da República, «quando interpretada no sentido de considerar relevante - para efeitos de decidir se um determinado conteúdo integrante de uma alegação de recurso tem ou não a natureza de ‘conclusões’ - qualquer outro critério normativo de decisão - designadamente um critério puramente formal traduzido no número de artigos ou de páginas utilizadas pelo recorrente - que não seja um critério funcional, que faça assentar a decisão na questão de saber se o conteúdo da peça processual apresentada permite ou não realizar as funções que legitimam a exigência de conclusões, sob a cominação de não se conhecer do objecto do recurso, e que são as de determinar claramente as questões em que o recorrente discorda e os fundamentos porque discorda da decisão recorrida, bem como a solução que sustenta e os fundamentos da mesma».*

6. *Também a norma do artigo 690º, n.º 4 do Cód. Proc. Civil deverá considerar-se «inconstitucional, por violação do princípio da proporcionalidade, consagrado nos n.ºs 2 e 3 do art. 18º, com referência ao direito de acesso à justiça e aos tribunais, consagrado no artigo 20º da Constituição, quando interpretada no sentido de que não incorpora, ao nível da consequência processual prevista - o não conhecimento do recurso - uma regra de redução desse efeito processual à parte das conclusões que se mostre efectivamente afectada».*

7. Ao despacho do Exm^o Senhor Juiz Desembargador Relator de fls. 400 verso não está ínsita qualquer sanção ou cominação, implícita ou explícita, de poder não vir a conhecer do objecto do recurso na parte afectada (art.º 690º, n.º 4 do CPC) ou sob pena de rejeição (art.º 690º-A, nº 1 do CPC), para o caso da reformulação das conclusões não satisfazer.

8. E, a cominação referida na conclusão anterior, para produzir efeitos, teria de ser expressa e explícita e acompanhar o convite para completar, esclarecer ou sintetizar as conclusões o que, efectivamente, não aconteceu.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto parecer opinando pela confirmação do impugnado julgado com base no sustentado entendimento de que nele se operou boa interpretação e aplicação da lei, no seguimento aliás da jurisprudência deste Supremo Tribunal em qualquer das suas secções, que expressa e exemplificativamente invoca,

Tanto mais que, aditou, por um lado, " ... os argumentos alinhados pela Recorrente para sustentar a inconstitucionalidade do art.º 690º n.º 4 do CPC, na interpretação do tribunal "a quo", não valem para o caso "sub judicibus", onde o que se valorizou foi a "sintetização" de 117 conclusões em 125 (!) e não o número de conclusões."

E, por outro, "... não colhe o argumento de falta de explicitação da cominação do não conhecimento do recurso: como se vê de fls. 401, a Recorrente foi notificada também da promoção do M^o P^o de fls. 400 v. onde consta referência expressa ao art.º 690º n.º 4 do CPC."

Colhidos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

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

a) Pelo M. Juiz do 4º Juízo, 2ª Secção do Tribunal Tributário de Lisboa foi proferida a sentença constante de fls. 279 a 287 dos autos, julgando improcedente a oposição à execução fiscal deduzida pela ora recorrente;

b) De tal sentença foi interposto o recurso cujas alegações constam minutadas de fls. 293 e segs. e conclusões de fls 317 a 341 dos autos, correspondendo estas a 117 alíneas, duas delas com várias sub-alíneas;

c) Pelo nosso despacho de fls 400 verso, foi a recorrente notificada para apresentar as suas conclusões de uma forma clara e sintetizada, onde dessa forma resumida expressasse as razões da sua discordância com a sentença recorrida, a promoção do Ex.^{mo} RMP junto deste Tribunal;

d) Veio então a recorrente juntar as conclusões das suas alegações de fls. 402 a 426 dos autos, delas constando 125 alíneas de conclusões.

E, com base nela, houve por bem julgar procedente a questão prévia antes suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público - cfr. parecer de fls. 428 -, e, em consequência, não tomar conhecimento do objecto do respectivo recurso jurisdicional.

É contra o assim decidido que se insurge agora o Recorrente, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional, perseguindo antes julgado que determine a revogação do decretado não conhecimento do objecto do recurso e imponha antes ao tribunal *ad quem* o perseguido conhecimento de mérito.

Não lhe assiste qualquer razão e o impugnado julgado impõe-se antes pela bondade e irrepreensibilidade jurídicas que o caracterizam, quer olhando-o à luz da bem criteriosa apreciação da conduta processual da Recorrente, quer vendo-o já em função da interpretação e aplicação do direito e da consagração da jurisprudência.

Convidada a sintetizar os 117 artigos de conclusões que formulara nas alegações apresentadas em sede de recurso jurisdicional que, do TT de 1ª Instância, levava ao Tribunal Central Administrativo, questionando a bondade de sentença que lhe julgara improcedente a oposição à execução fiscal n.º 95/102330.6, da Repartição de Finanças do Cacém, execução que contra si revertera, enquanto responsável subsidiária pela dívida fiscal de Electro ciclo - Sociedade de Montagens Eléctricas, Limitada, no valor de 25.665.622\$00, referente a IVA dos períodos de 1 a 31 de Dezembro de 1994,

Convidada, dizíamos, a sintetizar os 117 artigos de conclusões que formulara, nos termos, para os efeitos e com a cominação legal, que o então invocado art.º 690º n.º 4 do CPC expressamente estabelecia e ainda estabelece - cfr. promoção de fls. 400, notificação de fls. 401 -, a Recorrente fê-lo nos apontados termos - cfr. requerimento de fls. 402 - apresentando agora 125 artigos de conclusões !!!.

Por isso e como vem de relatar-se, já de harmonia com o invocado art.º 690º n.º 4 do CPC, considerou-se que o recorrente não cumprira o anterior despacho e, em consequência, já perante a cominação legal estabelecida pelo referido preceito legal, cominação que, com o notificação/transmissão daquele convite, lhe fora também anunciada, e mais se considerando que não era caso de voltar a notificar a recorrente, decidiu-se não tomar conhecimento do objecto do recurso.

Decisão que agora, em sede de recurso jurisdicional e pelas apontadas razões, importa integralmente confirmar,

Tanto mais que, tal como bem proficientemente evidencia o Ilustre Procurador Geral junto deste Supremo Tribunal e ao contrário do perseguido e sustentado pela Recorrente, aqui, no caso *sub judicibus*, não cabe o julgado de inconstitucionalidade emitido pelo Tribunal Constitucional no invocado acórdão de 05.05.1999, n.º 275/99, relativamente ao controvertido preceito (art.º 690º n.º 4 do CPC) do direito adjectivo comum.

No nosso caso e independentemente do número das conclusões formuladas, valorizou-se e atendeu-se, para decidir como se decidiu, à apontada circunstância de a Recorrente não ter satisfeito ou respeitado o convite que lhe fora transmitido com a anunciada cominação legal (sintetizar as formuladas 117 conclusões das suas alegações de recurso jurisdicional).

E assim porque, sem invocar qualquer razão ou circunstância que porventura tal justificasse, procurando ainda assim justificar o injustificável, no suposto cumprimento e satisfação daquele convite a que não pode ser naturalmente estranho o dever de cooperação que, *como princípio angular e exponencial do processo civil*, destinado, além do mais, a propiciar se alcance, *de uma feição expedita e eficaz, a justiça do caso concreto*, como se acentua no preâmbulo do DL n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, e depois se manteve no DL n.º 180/96, de 25 de Setembro, diplomas que operaram a mais profunda e recente alteração do nosso direito adjectivo comum,

A Recorrente apresentou em juízo o documento de fls. 402 e seguintes nele tendo formulado agora 125 conclusões!!!, não sem que antes, no intróito do respectivo requerimento, expressamente afirmasse assim procurar "... ir ao encontro da douta promoção do Ex.mo senhor Procurador, sem, naturalmente, desvirtuar ou retirar sentido às referidas conclusões."

O impugnado julgado se de alguma censura é susceptível ela é antes a da não ponderação e eventual aplicação das regras de res-

ponsabilidade processual das partes, tal como a definem agora as alíneas c) e d) do n.º 2 do art.º 456º do CPC, mediante prévia averiguação e fixação dos necessários factos materiais que a apontada conduta processual da Recorrente parece susceptível de evidenciar.

Termos em que acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso, assim confirmando o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 18 de Junho de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Beata de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 18 de Junho de 2003.

Recurso n.º 1952/02. Recorrente: BULAGÃES - Auto Comércio Importação de Automóveis - Soc. Unipessoal, Lda; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra as liquidações adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios, referentes aos exercícios de 1996 e 1997, no montante global de 8.585.098\$00, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo a Impugnante Balugães Auto-Comércio e Importação de Automóveis - Sociedade Unipessoal, Limitada, nos autos convenientemente identificada.

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

1. Como resulta dos autos, quer na vigência do DL 504-G/85 de 30/12, quer na vigência do DL 199/96 de 18/10, a recorrente tem procedido à liquidação do IVA na compra e venda de veículos usados através do chamado “método da margem”.

2. Tal como prescreve a lei, a recorrente tem calculado essa “margem” com base na diferença entre o “preço de venda” e o “preço de compra” desses veículos.

3. A recorrente tem interpretado a lei no sentido de que, no “preço de compra” dos veículos usados, deve ser incluído o Imposto Automóvel (IA) suportado nas respectivas aquisições;

4. Entende a AF que a lei não permite que o IA possa ser incluído no “preço de compra”. Ora,

5. Se na venda dos veículos novos o IA entra na base tributável dos mesmos sendo, como tal, componente do respectivo “preço de venda”, entende a recorrente que, do mesmo modo, o IA deve ser incluído no “preço de compra” dos veículos usados. E isto porque,

6. A razão de ser dos DL 504-G/85 e 199/96 mandarem acrescer o IVA ao “preço de compra”, deve-se ao facto de tal imposto ser excluído da base tributável pelo n.º 5 do art.º 16º do CIVA.

7. Todavia, os referidos diplomas legais não mandam crescer o IA ao “preço de compra” porque o legislador partiu do princípio que tal imposto é, legal e naturalmente, um componente de tal preço.

8. Acresce ainda que nenhum dos referidos diplomas legais manda excluir o IA do “preço de compra” dos veículos usados. Acresce que:

9. A recorrente não aceita que a noção de “preço de compra” que consta nos referidos diplomas legais se limite apenas ao apreço pago ao fornecedor, assim como não pode aceitar que o legislador, com uma definição restritiva de “preço de compra”, não quisesse incluir o IA com a intenção de aumentar a receita fiscal.

10. No caso dos citados diplomas legais, a noção de “preço de compra” corresponde à noção de “custo de aquisição”.

11. E “custo de aquisição” de um bem é “a soma do respectivo preço de compra com os gastos suportados directa ou indirectamente para o colocar no seu estado actual e no local de armazenagem” POC ponto 5.3.2.

12. Assim sendo entende a recorrente que interpretou e aplicou correctamente a lei ao incluir o IA no “preço de compra” dos veículos usados a fim de calcular a “margem” para efeitos de incidência de IVA.

13. Pelo que a sentença do Tribunal “a quo” violou as normas do art.º 1 n.º 2 do DL 504-G/85 de 30/12, art.º 4 n.º 1 do DL 199/96 de 18/10, art.º 16º n.º2 alínea f) e n.º5 do Código do IVA art.º 99º e 100º do CPPT e 103º da CRP.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Ex.ºmo Magistrado do Ministério Público emitiu mui douto parecer, nos seguintes termos:

“Conjugando o art.º 2 n.º 1 do DL 504-G/85, de 30.12 (que define “método da margem” que o recorrente há muito usa) com o art.º 4 do DL n.º 199/96, de 18.10 (Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão...) e com o art.º 16 n.º5 a) do CIVA (que manda incluir no preço de venda os direitos aduaneiros, os impostos como o IA, etc) apurasse que o IVA, em casos como o dos outros, recai sobre a seguinte base tributável: a diferença entre o preço de compra (que não inclui o IA, mas apenas o IVA de factura, se for caso disso, cfr o dito art.º 4º do DL n.º 199/96) e o preço de venda (que inclui obrigatoriamente o IA: cfr o dito art.º 16 n.º5 a) CIVA).

Ora, no caso dos autos, a Recorrente determinou de outra forma a base tributável do IVA: fê-lo recair sobre a diferença entre o preço de compra a que somou o IA (para o fazer repercutir no consumidor). Quer dizer: assim anulou no valor correspondente ao IA, a fase tributável do IVA.

Há, assim que confirmar o julgado, negando-se, conseqüentemente, provimento ao recurso.”

Colhidos os vistos legais, e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

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

1. Nos exercícios de 1996 e 97, a impugnante adquiriu, a particulares residentes noutros Estados-membros da União Europeia, os automóveis relacionados a fls. 22 a 24, pelos preços ali discriminados;

2. Pagou de IA, pela entrada em Portugal de cada um deles, o valor inscrito nos mapas de fls. 22 a 24;

3. Ao revendê-los em Portugal, liquidou de IVA, relativamente a cada um deles, o valor assinalado naqueles mapas, tendo entrado em linha de conta, para cálculo do IVA, com o valor do IA.

4. pago e que acresceu ao preço de compra de cada automóvel,

5. No relatório da fiscalização em que as liquidações radicam (relatório), faz-se referência ao art.º 4º do DL 199/96, de 18.10.

Com base na apontada e não controvertida factualidade o tribunal a quo julgou improcedente a impugnação judicial que apreciava e, assim e consequentemente, manteve na ordem jurídica as sindicadas liquidações adicionais efectuadas pelos serviços fiscais competentes em resultado e com fundamento no relatório de exame à escrita da Impugnante,

Assim sufragando o entendimento daqueles serviços traduzido, para efeito de cálculo de IVA, pelo método da margem, devido na transmissão no mercado interno de automóveis em segunda mão, antes adquiridos em países da Comunidade, nos termos do disposto nos artigos 1º n.º 2 do DL n.º 504-G/85, de 30.12 e 4º n.º 1 do DL n.º 199/96, de 18.10, e 16º n.º 5 al. a) do CIVA, a base tributável é a que corresponde à diferença entre o preço de compra e o preço de venda, naquele não sendo de considerar, como indevidamente o fez a Impugnante, o eventual Imposto Automóvel, imposto e valor que, isso sim, há-de crescer, ainda para determinação do IVA devido pela transacção interna, ao preço de venda cobrado do consumidor.

É contra o assim decidido que continua a insurgir-se a Impugnante e ora Recorrente perseguindo julgado que, agora de acordo com as conclusões que se deixaram transcritas, sufrague o entendimento que sustenta e considere legal e legítimo o procedimento que diz vir praticando, traduzido, em síntese e fundamentalmente, na imputação do Imposto Automóvel (IA), porventura pago na aquisição no estrangeiro, para o referido efeito de cálculo do IVA na transmissão subsequente no mercado interno, quer no valor de compra, quer no valor de venda subsequente.

Não lhe assiste, porém, qualquer razão.

Com efeito e como bem proficientemente evidencia o Ex.mo Procurador Geral Adjunto no seu esclarecido parecer, já de harmonia com o disposto no art.º 16º n.º 5 al. a) do CIVA, no preço de venda para efeitos de cálculo de IVA importa considerar e porventura incluir os eventuais direitos aduaneiros e outros impostos, designadamente o aqui questionado imposto automóvel (IA),

Quando, já perante o disposto no art.º 2º n.º 1 do DL n.º 504-G/85, de 30.12 e art.º 4º do DL n.º 199/96, de 18.10, ao preço de compra daqueles bens, bens adquiridos em segunda mão, para efeitos de determinação do valor tributável em sede de IVA, constituído pela diferença, devidamente justificada, entre a contraprestação obtida ou a obter do cliente, determinada nos termos do artigo 16º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, apenas poderá crescer o IVA porventura liquidado e pago a aquisição, caso tenha sido liquidado e venha expresso na factura ou documento equivalente, tal como expressamente o exige o apontado preceito legal.

Doutra forma, como bem atentamente anota o Magistrado do Ministério Público, se, para determinar a base tributável do IVA, isto é a diferença entre o preço de compra e o preço de venda, nestes casos, se considerar o preço de compra a que se somou o IA e o preço de venda em que se incluiu também aquele IA, assim se anulava no valor correspondente ao imposto automóvel a base tributável de IVA, bem ao arrepio do que aqueles preceitos legais inequivocamente determinam.

Assim é com efeito e como já se determinava na sindicada sentença "... o legislador, que não desconhecia que, a par do mero preço da

compra, existem ou podem existir outros custos de diversa índole, como sejam os de reparações, armazenagem, etc., não os quis (no uso do direito de conformação da lei que lhe assiste) contemplar (sendo a expressão restritiva utilizada, preço de compra, prova evidente disso)...".

Não merece pois qualquer censura o impugnado segmento decisório da sindicada sentença.

Pelo exposto, acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, assim confirmando a impugnada sentença.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 18 de Junho de 2003. — Alfredo Madureira (relator) — Baeta de Queiroz — Brandão de Pinho.

Acórdão de 25 de Junho de 2003.

Assunto:

IRS. Segurança Social. Contribuições obrigatórias.

Doutrina que dimana da decisão:

I — As leis fiscais que usam termos próprios de outro ramo do direito devem interpretar-se, em regra, com o sentido que aí têm;

II — A expressão "contribuições obrigatórias para regimes de protecção social", utilizada no artº 25º, nº 2, do CIRS, deve entender-se no sentido de contribuições não integrantes dos esquemas de prestações complementares da iniciativa dos particulares;

III — São contribuições obrigatórias as estabelecidas para a contagem do tempo do serviço militar, ainda que o contribuinte tivesse de fazer um requerimento.

Recurso n.º 315/03. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: Gonçalo Xavier Silvano. Relator: Exmº Consº Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento na ilegalidade de se não ter aceite como dedução específica para efeitos de IRS do ano de 2000 as contribuições obrigatórias para a Caixa Geral de Aposentações no montante de 3.148.408\$00 para contagem do tempo de serviço militar obrigatório, o Exº Desembargador GONÇALO XAVIER SILVANO e esposa, DALILA SOBRAL AMANTE XAVIER, deduziram impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS desse ano de 2000 com o pagamento de juros.

Por sentença de fls. 44 e seguintes, foi a impugnação julgada procedente e anulada a liquidação na parte em que não considerou o valor de 577.214\$00 como englobando a dedução específica.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a Fazenda Pública para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 59 e seguintes, nas quais sustenta a legalidade do acto de liquidação.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o M^oP^o emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir.

A questão de direito que está aqui em causa é a da correcta interpretação do art^o 25^o, n^o 1, al. a) e n^o 2 do CIRS.

Este STA já tem uma jurisprudência uniforme sobre essa interpretação, a qual vai no sentido sufragado pela M^a Juíza a quo.

Não há razões para alterar essa jurisprudência, de que se dá como exemplo o acórdão de 16.10.02 proferido no Proc^o n^o 26.820, de que se junta fotocópia, nos termos e para os efeitos do disposto no art^o 705^o do CPC.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso da Fazenda Pública e em confirmar a sentença recorrida. Sem custas.

Lisboa, 25 de Junho de 2003. — Almeida Lopes (relator) — António Pimpão — Brandão de Pinho.

Recurso n.º 26 820

Com fundamento em vício de violação de lei, DOMINGOS SOARES BRANDÃO, residente no Lugar das Nabiças, freguesia de Cabreiros, concelho de Braga, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS do ano de 1998, praticado pela 2^a Repartição de Finanças de Braga, pedindo a sua anulação por violação do art^o 25^o, n^o 2, do CIRS.

Por sentença de fls. 29 e seguintes, o Tribunal Tributário de Braga negou provimento ao recurso, por ter entendido que as contribuições pagas à Caixa Geral de Aposentações, porque a requerimento do contribuinte e para obter uma vantagem (contagem dos anos de serviço militar) não têm a natureza de contribuições obrigatórias, exigidas pelo art^o 25^o, n^o 2, do CIRS.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu o contribuinte para este STA, sustentando que se trata de contribuições obrigatórias, ainda que ele tivesse feito o requerimento para esses descontos.

Não houve contra-alegações da Fazenda Pública.

Neste STA, o M^oP^o emitiu douto parecer nos termos do qual se deve conceder provimento ao recurso.

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

Vem dado como provado que o contribuinte incluiu a quantia de 297.961\$00 da declaração de IRS de 1998, de dívidas pagas à Caixa Geral de Aposentações por contagem do tempo do serviço militar obrigatório.

O que está em causa é a correcta interpretação da expressão "contribuições obrigatórias para regimes de protecção social", constante do art^o 25^o, n^o 2, do CIRS, na versão anterior à dada pela Lei n^o 87-B/98, de 31 de Dezembro (por erro, o M^o Juiz a quo tomou em conta esta última redacção).

Dizia essa norma: "SE, PORÉM, AS CONTRIBUIÇÕES OBRIGATÓRIAS PARA REGIMES DE PROTECÇÃO SOCIAL EXCEDEREM O LIMITE FIXADO NO NÚMERO ANTERIOR, AQUELA DEDUÇÃO SERÁ PELO MONTANTE TOTAL DESSAS CONTRIBUIÇÕES".

Então, o são contribuições obrigatórias para regimes de protecção social?

O tribunal a quo seguiu uma interpretação intuitiva: são as contribuições que não dependem da opção do contribuinte.

Solução errada e de metodologia a não seguir em sede de interpretação das leis.

Nos termos do art^o 11^o, n^o 2, da Lei Geral Tributária, sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos do direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.

A expressão "contribuições obrigatórias para regimes de protecção social" é um termo próprio do direito da segurança social, pelo que, na falta de definição da lei fiscal, deve ser entendido com o sentido que tem no direito da segurança social.

Ao tempo em que o CIRS foi elaborado, estava em vigor a Lei da Segurança Social aprovada pela Lei n^o 28/84, de 14 de Agosto. Nos termos do seu art^o 10^o, n^o 1, os regimes de segurança social (ou de protecção social) eram o regime geral e o regime não contributivo. O regime geral estava descrito nos art^{os} 18^o a 27^o e o regime não contributivo nos art^{os} 28^o a 32^o.

Nos termos do art^o 24^o, os beneficiários e as respectivas entidades empregadoras "são obrigados a contribuir para o financiamento do regime geral". De acordo com o n^o 2, as contribuições são determinadas pela incidência das percentagens fixadas na lei sobre as remunerações. Está aqui consagrado o princípio da legalidade tributária: cada um paga o que a lei determina.

Estes são os regimes obrigatórios, porque impostos por lei.

A par destes regimes de protecção social, a lei previa no art^o 62^o regimes de protecção social por "iniciativa dos particulares", que são os esquemas de prestação complementar". Diz o art^o 62^o, n^o 1, que "podem ser instituídos por iniciativa dos interessados esquemas complementares das prestações garantidas pelo regime geral". Quem quiser beneficiar desses esquemas complementares terá de pagar as quotas correspondentes (art^o 65^o).

Esta lei manteve em vigor os regimes de protecção social da função pública (art^o 70^o).

Resulta destas disposições gerais do direito da segurança social que contribuições obrigatórias para regimes de protecção social são todas aquelas que não resultam da iniciativa dos particulares ou que não são esquemas de prestações complementares ao regime geral da segurança social.

Ora, o regime geral da função pública — Caixa Geral de Aposentações - não é composto por esquemas de prestações complementares resultantes da iniciativa dos particulares. É o regime especial para a função pública resultante da lei - Estatuto da Aposentação.

Deste modo, não é pelo facto de o recorrente ter feito um requerimento para lhe ser contado o tempo de prestação do serviço militar que as prestações correspondentes passam a ser prestações facultativas. São contribuições obrigatórias porque impostas por lei, sendo o montante respectivo fixado na lei e não ficando na disponibilidade dos interessados. Tanto são contribuições obrigatórias aquelas que são pagas todos os meses, como aquelas que são fixadas em prestações, como foi o caso.

Não consta da matéria de facto dada como provada que o recorrente tivesse enveredado por esquemas de prestações complementares do

regime geral. Sempre se manteve no regime geral da função pública, regime esse que é especial relativamente à Lei da Segurança Social vigente ao tempo.

Hoje, as Bases Gerais do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social contam da Lei nº 17/2000, de 8 de Agosto, que abrange o subsistema de protecção social da cidadania (artºs 24º a 39º), o subsistema de protecção à família (artºs 40º a 46º) e o subsistema previdencial (artºs 47º a 63º). O sistema de segurança social obedece aos princípios da diversidade das fontes de financiamento e da adequação selectiva (artº 78). A diversificação das fontes de financiamento implica a ampliação das bases de obtenção de recursos financeiros (artº 79º). Mantém os regimes complementares de iniciativa particular (artºs 94º a 100º), mas foram criados os regimes complementares de iniciativa pública (artº 93º).

Deste modo, a sentença recorrida, com o devido respectivo, não interpretou a lei fiscal (artº 25º, nº 2, do CIRS, redacção anterior à Lei nº 87-B/98, de 31 de Dezembro) no mesmo sentido daquele que a expressão "contribuições obrigatórias" tem no direito da segurança social, pelo que há erro de julgamento por erro de interpretação da lei. Em direito, e ao contrário do que acontece na política, nem tudo o que parece é.

Neste sentido, pode ver-se o acórdão deste STA de 2.6.99, publicado nos AD 457/37 e no BMJ 488/224.

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

Sem custas.

Lisboa, 16 de Outubro de 2002. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 25 de Junho de 2003.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Dívidas ao Fundo Social Europeu e ao OSS. Prescrição. Prazo. Fundamentos. Nulidade da citação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O prazo de prescrição das dívidas resultantes dos saldos credores a final apurados por decisão da Comissão Europeia relativamente às acções de formação participadas com verbas do mesmo Fundo e do Orçamento de Segurança Social, é o geral ordinário de vinte anos, nos termos do artº 309º do Cód. Civil, que não o de cinco anos previstos no artº 40º do Dec-Lei 155/92, de 28 Jul, que estabelece o regime da administração financeira do Estado.*
- 2 — *A nulidade (irregularidade) da citação não constitui fundamento de oposição à execução fiscal por não incluída*

em qualquer das alíneas, nomeadamente na i) do nº 1 do artº 204º do CPPT, devendo, antes, invocar-se no próprio processo de execução.

Recurso nº 325/03. Recorrente: JAP - Estudos e Projectos, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por JAP - ESTUDOS E PROJECTOS, LDA, da sentença do TT de 1ª instância de Faro, que julgou improcedente a oposição à execução fiscal nº 1.058-01/161.033.3, pendente contra a mesma no serviço local de Finanças de Faro.

Fundamentou-se a decisão, em que a nulidade da citação não é fundamento legal de oposição, devendo ser invocado na própria execução; e que se não verifica a prescrição da dívida exequenda, pois não tem natureza fiscal mas ao Fundo Social Europeu e de "dívida de capital ao Estado Português" pelo que se lhe não aplica o regime previsto no artº 40º nº 1 do Dec-Lei 155/92, de 28.07, que "apenas veio estabelecer o regime de administração financeira do Estado em matéria de dívidas de gestão corrente (ou de administração) o que não é o caso, sendo o prazo de prescrição da aludida dívida, ordinário de 20 anos, nos termos do artº 309º do C.Civil, o qual ainda não decorreu.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"I. - ... deduziu oposição à execução alegando a prescrição da dívida exequenda e a nulidade absoluta do acto de citação.

II. - Quanto à prescrição da dívida exequenda, a dita sentença recorrida entendeu que a dívida exequenda não se encontrava prescrita porque o prazo de prescrição aplicável era o prazo ordinário de 20 anos previsto no artigo 309º do Código Civil e tal prazo ainda não havia decorrido.

III. - A recorrente não concorda com tal decisão pois entende não ser de aplicar o prazo geral de prescrição previsto no Código Civil mas sim o prazo previsto no Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho,

IV. - Porquanto, não existindo regulamentação específica, no que à prescrição respeita, para a reposição das quantias recebidas do DAFSE e sendo inequívoco que estas quantias são "dinheiros públicos" (de fonte nacional e comunitária).

V. - O prazo de prescrição da reposição desses "dinheiros" deve ser o constante do nº 1 do artigo 40º Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho, ou seja, 5 anos, contados da data do recebimento das quantias a restituir.

VI. - É também absolutamente claro, conforme resulta do nº 1 do seu artigo 36º, que este diploma legal, no que ao prazo de prescrição respeita, se aplica quer às chamadas "dívidas correntes" quer às "dívidas de capital".

VII. - Ou seja, este diploma legal se aplica a todas as situações em que haja lugar à reposição de dinheiros públicos.

VIII. - Assim sendo, o prazo de prescrição para a reposição de dinheiros públicos recebidos através do DAFSE é de 5 anos e, neste caso concreto, tal prazo já havia decorrido no momento da instauração da execução.

IX. - Quanto à nulidade absoluta do acto de citação, a douda sentença recorrida entendeu que o mesmo não pode ser alegado em sede de oposição à execução.

X. - Ora a nulidade absoluta do acto de citação, nos termos invocados pela recorrente, é fundamento de oposição à execução pois enquadra-se na previsão da alínea i) do nº 1 do artigo 204º do CPPT.

XI. - Pelo que, deveria o tribunal recorrido ter tomado conhecimento do vício arguido pela recorrente.

PEDIDO:

TENDO EM CONTA O ALEGADO, DEVERÁ A SENTENÇA RECORRIDA SER REVOGADA E DECIDIDA A PROCEDÊNCIA DA OPOSIÇÃO E DETERMINANDO-SE, EM CONSEQUÊNCIA, A TOTAL EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO.”

E contra-alegou a Fazenda Publica, concluindo por sua vez:

“- Em consonância com o tipo de factualidade admitida como causa de pedir, o processo de oposição fiscal tem apenas como finalidade a declaração do indevido definitivo da quantia exequenda, pelo que não é o meio adequado para conhecer quaisquer eventuais vícios que iniquem o processo executivo do ponto de vista adjectivo, logo a alegada nulidade absoluta do acto de citação deveria ter sido invocada no próprio processo de execução fiscal e só aí será apreciada.

- Refira-se no entanto, que não padece o acto de citação de qualquer nulidade absoluta pois dada a sua natureza não jurisdicional compete ao órgão de execução fiscal ou seja o serviço periférico local da administração tributária (artº 149º do CPPT), ordenar a citação da executada por força do artº 188º do CPPT.

- A dívida exequenda de manifesta natureza não tributária não está prescrita, pois não existindo regulamentação específica, no que à prescrição respeita, para a reposição das quantias recebidas do DAFSE, é aplicável o regime previsto no Código Civil.

- Assim, neste caso concreto é o prazo ordinário de 20 anos estabelecido pelo artº 309º do Código Civil, o qual ainda não decorreu.

- Pois não colhe o argumento do recorrente que a tais dívidas é aplicável o prazo de prescrição estipulado no Dec.Lei nº 155/92, de 28/07 no seu artº 40º, visto que este diploma veio estabelecer o regime Administração financeira em matéria de despesas de gestão corrente (ou de administração), logo a reposição de dinheiros públicos a que se refere a secção VI daquele diploma só pode dizer respeito a dívidas daquela natureza. Assim constituindo as participações afectas à formação profissional despesas de capital, não é aplicável tal regime.

Nestes termos e porque nesta conformidade decidiu o Meritíssimo Juiz “a quo” fazendo correcta interpretação e aplicação da lei, deve ser mantida a decisão recorrida e negado provimento ao recurso interposto.”

O Exmº Magistrado do MP emitiu o seguinte parecer:

“O julgado deve ser confirmado porque:

- quanto à questão da nulidade da citação como fundamento de oposição, o Mmº Juiz “a quo” fez a melhor interpretação da lei, aliás na linha da jurisprudência deste STA (cfr., v.g., o ac. de 17.11.99, rec. 24.250);

- quanto à questão da prescrição - considere-se quer o prazo do artº 40º do DL 155/92, de 28/07, quer (como me parece ser) o do

artº 309º do Ccivil - ela, prescrição, não ocorreu uma vez que a dívida só se tornou exigível (isto é, o respectivo direito só pôde ser exercido) em 1999, como se vê da decisão de 20-01-1999 da Comissão Europeia, a fls. 27-28 (cfr. o artº 306º nº 1 do Ccivil).

Termos em que sou de parecer que o recurso não merece provimento.”

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

Em sede factual, vem apurado que:

“1 - Corre termos no serviço local de finanças de Faro a execução fiscal nº 1058 - 01/161033.2 instaurada contra a oponente;

2 - Serve-lhe de título executivo a certidão de fls. 21;

3 - A oponente sucedeu, nas suas obrigações, à sociedade STEC - Sociedade Transformadora de Carnes Lda,

4 - A referida STEC recebeu do Fundo Social Europeu entre 1986 e 1990, a quantia de 72.416.860\$00 e do Orçamento da Segurança Social, entre 1986 e 1988 o montante de 63.937.697\$00, no total, portanto, de 136.354.557\$00;

5 - Todavia, o quadro de financiamento em causa foi de apenas 93.386.727\$00, sendo 51.362.700\$00 de contribuições do Fundo Social Europeu e 42.024.027\$00 do Orçamento da Segurança Social.

6 - Recebeu, pois, a STEC, antecessora da oponente, a mais, a quantia de 42.967.800\$00, sendo 21.054.160\$00 do Fundo Social Europeu e 21.913.679\$00 do Estado Português;

7 - As verbas referidas em 4, foram recebidas no âmbito do dossier agrupado titulado pelo nº 860012 destinado a acção de formação profissional;

8 - A oponente foi citada para a execução em 27/09/01;

Vejamos, pois:

Quanto à citação:

A irregularidade (nulidade) da citação não constitui fundamento de oposição à execução fiscal, por não incluída em qualquer das alíneas, nomeadamente na i), do nº 1 do artº 204º do CPPT, devendo, antes, invocar-se no próprio processo de execução.

Pois que tal oposição constitui um meio processual próprio do contencioso judicial tributário, tipicamente previsto na lei - artº 203º e segts do mesmo diploma legal - com os fundamentos aí previstos.

Tendendo à extinção ou, em casos mui contados, à suspensão respectiva, na base da invocação e existência da factos extintos ou modificativos da dívida exequenda, posteriores à liquidação, incluindo a moratória e o perdão, total ou parcial.

Isto, aliás, em paralelo com o que dispõe o artº 813º do CPCivil, com referência à execução comum fundada em sentença - aquela al. i) corresponde à al. g) deste último normativo.

Não abrange, assim, vicissitudes processuais da execução que não conduzem às preditas extinção ou suspensão.

Cfr, aliás, em casos idênticos, os Acd.s deste STA, de 04Nov98 Rec. 22.386, 04Fev98 Rec. 20.651, 04-06-97.Rec. 21.014, 09-04-97, 21-01-98 in Acd.s Dout. 434-194 e de 09-04-97 Rec. 21.279, e, mais recentemente, de 12-02-03 Rec. 01.529/02.

Quanto à prescrição:

Nos termos do artº 40º nº 1 do Dec-Lei 155/92, de 28 Jul, que estabelece o regime da administração financeira do Estado, “a obri-

gatoriedade de reposição das quantias recebidas prescreve decorridos cinco anos após o seu recebimento”.

Aquele diploma faz referência à Lei 8/90, de 20Fev - Lei de Bases da Contabilidade Pública - que no seu artº 2º, faz apelo “à autonomia administrativa nos actos de gestão corrente” que define como sendo “todos aqueles que integram a actividade que os serviços e organismos normalmente desenvolvem para a prossecução das suas atribuições”, excluindo de tal âmbito “os actos que envolvam opções fundamentais de enquadramento da actividade dos serviços e organismos e designadamente, que se traduzam na aprovação dos planos e programas de actividades e respectivos relatórios de execução ou na autorização para a realização de despesas cujo montante ou natureza ultrapassem a normal execução dos planos e programas aprovados”. - seu nº 3.

O Dec-Lei 155/92 - artº 1º - “contém as normas legais de desenvolvimento do regime de administração financeira do Estado a que se refere a Lei nº 8/90, de 20Fev.

E o próprio preâmbulo daquele primeiro diploma legal faz apelo, procurando concretizá-la, a “uma definição mais rigorosa do âmbito da gestão corrente e princípios de organização interna que o adequam à estrutura do Orçamento por programas”.

Ora, o débito em causa não tem aquela natureza de despesa de gestão corrente.

Na verdade, como resulta do probatório, trata-se de participações conjuntas recebidas pela oponente, do FSE e do OSS, em que se torna difícil separar a origem dos fundos -como se refere no Ac. do TC de 24/10/00 Procº 7/00-, ainda que seja o Estado Português o responsável pela devolução, às autoridades comunitárias, dos valores por aquela primeira entidade adiantadas - artº 6º do Regulamento CEE nº 2950/83, do Conselho, de 170ut.

E a quantia reclamada no processo executivo corresponde ao saldo credor apurado, a final, por decisão da Comissão relativamente às acções de formação profissional participadas com as referidas verbas.

E as participações financeiras do FSE e do OSS, para tais acções, constituem, não despesas de gestão corrente ou de administração mas, antes, “despesas de capital”, como tal inscritas no Orçamento da Segurança Social, conforme mapas anexos ao respectivo Orçamento anual do Estado.

Não tem, pois, aplicação nos autos o prazo de prescrição de 5 anos referido no dito artº 40º nº 1 do Dec-Lei 155/92.

Mas antes o geral ordinário de 20 anos, nos termos do artº 309º do Cód. Civil.

Prazo que ainda não decorreu, atento o probatório referido.

Cfr., aliás, no sentido exposto, o recente Ac. do STA, de 06/11/02 Procº 727/02.

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 60%.

Lisboa, 25 de Junho de 2003. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 25 de Junho de 2003.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem factos que a sentença em apreciação não fixou, pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Recurso nº 551/03. Recorrente: Fazenda Pública. Recorridos: Tidaneves - Construção Civil, Lda e outro. Relator Exm. Consº. Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFEP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém, julgou parcialmente procedente o presente procedimento cautelar e, conseqüentemente, decretou o arresto dos bens móveis sujeitos a registo (veículos automóveis), propriedade da requerida Tidaneves - Construção Civil, Lda, indicados no ponto III 1. de fls. 4, cujos elementos identificativos e os demais constantes da documentação de fls. 6 a 23 e, ao invés, improcedente o pedido de decretamento de arresto com relação aos imóveis identificados no mesmo ponto III 2., indicados como pertencentes ao requerido Joaquim Lopes Neves.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

A) A decisão recorrida não valorou, à luz do direito positivado, todos os factos por nós apresentados na p.i., mas sim tendo por base o acórdão de 15/03/2000, rec. 21.371 desse STA, que tem pressupostos diferentes da situação em análise, já que o mesmo apenas dispõe relativamente a normativos do Código de Processo Tributário, procedendo apenas nesse sentido, quando, como já referimos, os preceitos legais constantes do CPPT, que correspondem aos seus antecessores do CPT, foram alguns deles substancialmente alterados, além de que, a jurisprudência, como ensina o Professor José de Oliveira Ascensão, O Direito “Introdução e Teoria Geral”, 7.ª ed., pág. 231 e segts., é apenas considerada como fonte imediata do Direito (no sentido em que limitar-se-á, portanto, pelo seu influxo sobre as fontes “imediatas” do Direito, a provocar alterações na ordem jurídica vigente), pelo que, jamais se poderá sobrepor aos Diplomas (estes sim fonte imediata do Direito) que nos vem ocupando, ou seja a LGT e o CPPT.

B) Tendo por isso mesmo violado a previsão dos artigos 136º e 214º ambos do CPPT e ainda o artigo 23º da LGT, na medida em que não teve em conta a presunção legal neles plasmada, bem como não teve ainda em conta, a “ratio” da alteração que aqueles preceitos sofreram e que supra já fizemos referência, que não têm paralelo no Direito positivo anterior, e que segundo o nosso ponto de vista, permite que a AT, lance mão da providência do Arresto sobre os

bens do potencial revertido sem qualquer condicionalismo, mesmo antes de formalmente se proceder à reversão, desde que preenchidos todos os requisitos legais exigidos, como aconteceu "in casu".

O EMMP entende que o recurso questiona matéria de facto na conclusão A) ao criticar o probatório estabelecido na decisão recorrida por não se ter considerado e valorado prova apresentada, nem se ter buscado a verdade material.

Notificada a ERFP admite que o mesmo questiona matéria de facto e desde já requer a remessa dos autos ao TCA caso este STA venha a pronunciar-se pela sua incompetência em razão da hierarquia.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. A sociedade requerida (R.) encontra-se colectada, no O/SPL de Benavente, em IVA e IRC, pelo exercício da actividade de construção civil - CAE 045211.

2. No decurso do ano de 1999, a R. foi objecto de uma acção de inspecção tributária, visando os exercícios de 1996 e 1997, nas cédulas fiscais de IRC e IVA, diligência no final e em resultado da qual foi produzido, com data de 5.7.1999, o relatório junto a fls. 41 segs., que aqui se tem por reproduzido.

3. No âmbito da diligência de inspecção aludida em 2. foi, entre o demais, apurado que a R. deduziu IVA, com base em documentos passados ou emitidos em desobediência ao prescrito no art. 35º, máxime, n.º 5 do CIVA, nas importâncias de € 62.249,60 (12.479.924\$00) e € 165.303,00 (33.140.276\$00), as quais, acrescidas dos competentes juros compensatórios, se encontram em fase de cobrança coerciva no O/SPL de Benavente.

4. Outrossim, no presente ano, a R. foi, novamente, objecto de uma acção de inspecção tributária, visando os exercícios de 1998 a 2001, nas mesmas cédulas fiscais de IRC e IVA, diligência no final e em resultado da qual foi produzido, com data de 28.6.2002, o relatório junto a fls. 76 segs., que aqui se tem por reproduzido.

5. Nesta diligência de inspecção foi, entre o demais, verificado que: a R., a partir de Março de 1999, inclusive, deixou de enviar/apresentar à DSIVA as declarações periódicas mensais, em consequência do que foi apurado em falta imposto/IVA nos montantes de € 94.679,75 (18.981.585\$00), € 129.690,54 (26.000.619\$00) e € 59.425,10 (11.913.662\$00), respectivamente, com relação aos anos de 1999, 2000 e 2001, valores que se encontram em fase de liquidação; haviam sido contabilizadas na escrita da R., 12 facturas e respectivos recibos, no exercício de 1998 e 2 facturas e respectivos recibos, no exercício de 1999, todas emitidas pelo contrib. n.º 809.660.083, as quais, segundo declarações expressas do sócio e gerente da R., Joaquim Lopes Neves, não traduzem transacções reais, nem trabalhos efectivos, tendo sido destinadas à compensação contabilística e fiscal de custos efectivos com mão-de-obra, não documentados.

6. Por virtude do descrito no ponto 2º do item 5., foi considerado que a R. havia deduzido, com base nas facturas aludidas e, por isso, indevidamente, IVA nos montantes de € 172.389,54 (34.561.000\$00), para o ano de 1998 e de € 17.137,20 (3.435.7000\$00), nos meses de Janeiro e Fevereiro de 1999, bem como foi apurado, em falta, IRC, referente ao exercício de 1998, pelo montante de € 44.061,00 (8.833.469\$00).

7. Todos os montantes de imposto indicados em 6. se encontram em fase de liquidação.

FACTOS NÃO PROVADOS

Sem prejuízo das conclusões e alegações de direito vertidas no requerimento inicial, em ordem à apreciação desta causa, nada mais se provou.

Com destaque, não foi demonstrado o conteúdo do ponto II, n.º 1, 2 e 3 da mesma peça da autoria do DRFP.

A convicção do Tribunal no estabelecimento deste quadro factológico fundou-se no conteúdo da diversa documentação junta a estes autos, alguma já circunstancialmente citada.

3. E perante o quadro factual exposto a decisão recorrida julgou parcialmente procedente o presente procedimento cautelar e, consequentemente, decretou o arresto dos bens móveis sujeitos a registo (veículos automóveis), propriedade da requerida Tidaneves - Construção Civil, L.da, indicados no ponto III 1. de fls. 4, cujos elementos identificativos e os demais constantes da documentação de fls. 6 a 23 e, ao invés, improcedente o pedido de decretamento de arresto com relação aos imóveis identificados no mesmo ponto III 2., indicados como pertencentes ao requerido Joaquim Lopes Neves.

Entende o EMMP que o recurso questiona matéria de facto na conclusão A) ao criticar o probatório estabelecido na decisão recorrida por não se ter considerado e valorado prova apresentada, nem se ter buscado a verdade material.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre esta questão prévia veio requerer, caso seja julgada procedente tal questão, que o processo seja remetido ao TCA.

Importa, por isso, como questão prévia e de conhecimento officioso, determinar se é ou não este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Estabelece o artº 21º 4 do ETAF que "A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância".

Acrescenta o artº 32º1b) do mesmo diploma legal que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito".

Completando esta linha de pensamento conclui o artº 41º 1 a) do mesmo conjunto normativo que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do artº 32º".

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o artº 167º do CPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso, ... a interpor ... para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo".

No mesmo sentido se pronuncia o art.º 280º do CPPT .

Do exposto resulta que a competência para apreciar os recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe ao STA ou à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo conforme os mesmos versem ou não, exclusivamente, matéria de direito.

Para determinar se o recurso versa exclusivamente matéria de direito ou também matéria de facto torna-se necessário averiguar qual a matéria controvertida e levada às conclusões das alegações de recurso.

É nestas, com efeito, que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito, pois que é nestas que se manifesta a divergência do recurso com a decisão que lhe serve de fundamento (artº 690º do CPCivil).

As conclusões integrarão apenas matéria de direito, se discutirem a interpretação ou aplicação de certo preceito legal ou a solução de determinada questão jurídica.

Integrarão matéria de facto se traduzirem discordância sobre os factos materiais da vida real na sua perspectiva actual ou histórica uma vez que a sentença os não tenha considerado ou os tenha fixado em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto.

Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada sendo irrelevante, para a decisão do recurso, a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito, não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pronúncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Sustenta a recorrente na conclusão A) que a decisão recorrida não valorou, à luz do direito positivado, todos os factos apresentados na p.i..

E na decisão recorrida, na parte da matéria de facto não provada, escreveu-se que não foi demonstrado o conteúdo do ponto II, n.º 1, 2 e 3 da mesma peça da autoria do DRFP.

A pronúncia sobre a existência ou não nos autos de prova de tais factos conduz à apreciação de questões de facto que não foram fixadas como provados na sentença em recurso.

A apreciação destas questões implica julgamento de matéria de facto, donde resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito.

Concluindo que o presente recurso tem por fundamento matéria de facto, a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso,

sendo competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Sem custas.

Oportunamente remeta os autos ao TCA.

Lisboa, 25 de Junho de 2003. — António Pimpão (relator) — Brandão de Pinho — Vítor Meira.

Acórdão de 25 de Junho de 2003.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Consequência de as alegações e conclusões não visarem o acórdão recorrido.

Doutrina que dimana da decisão:

Improcedem as alegações e respectivas conclusões, produzidas em recurso jurisdicional, se o recorrente não diz palavra sobre o acórdão recorrido - o qual anulou a sentença então recorrida e mandou reapreciar a prova e ampliar a matéria de facto -, limitando-se a reeditar as razões expostas na petição inicial, que o acórdão não apreciou.

Recurso n.º 600/03 em que são recorrente Predifoz - Sociedade de Construções, Lda. e recorrida a Fazenda Pública, e em que foi Relator o Exmo Juiz Consº Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **PREDIFOZ - SOCIEDADE DE CONSTRUÇÕES, LDA.**, com sede em Salgueiro, Condeixa-a-Velha, Condeixa-a-Nova, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que, em recurso jurisdicional interposto da sentença do Mmº. Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra que julgara procedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao ano de 1990, desatendeu a questão prévia suscitada pela então recorrida e agora recorrente, e anulou aquela sentença.

Formula as seguintes conclusões:

“1

O duto acórdão recorrido aplicou indevidamente a lei aos factos violando o disposto nos artigos 171º do C.P.T. e 690º-A do C.P.C. e artigo 13º da Constituição da República Portuguesa.

2

O Ilustre representante da Fazenda Pública entregou as suas alegações de recurso muito tempo depois de ter decorrido os prazos estabelecidos na lei, pelo que, face a tal intempetividade, deveria o duto acórdão recorrido ter julgado o recurso deserto e sem qualquer efeito.

3

Sendo que, se dúvidas existissem acerca da intempestividade da entrega das alegações, face aos factos alegados pela recorrida no artigo 5º do seu articulado de resposta, deveriam ter sido ordenadas as diligências necessárias para o apuramento da verdade.

4

A então recorrente Fazenda Pública não atacou os fundamentos da decisão, quer porque omitiu totalmente a referência à questão nela tratada (duplicação de encargos financeiros) quer porque na parte em que a atacou fê-lo de modo genérico e não invocando factos concretos que permitissem ao Tribunal de recurso alterar a decisão recorrida.

5

Pelo que, face ao disposto no artigo 690º-A do C.P.C., o douto acórdão recorrido não deveria ter tomado conhecimento do recurso por falta de objecto.

Nestes termos e nos melhores de Direito, deve a douta sentença proferida em 1.ª Instância ser mantida e, por tudo o exposto, deve ser revogado o douto acórdão proferido pelo Central Tribunal Administrativo, com as legais consequências”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o acórdão recorrido é de confirmar, pois que “a Recorrente não ataca a decisão, final, de anular a sentença de 1.ª instância”, imputando a esta última “erro no julgamento da matéria de facto”, além de ser “de concluir que as alegações de fls. 553 e segs. deram entrada no prazo legal”.

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

2. É do teor seguinte o acórdão recorrido, no segmento posto em crise:

“Os autos mostram a seguinte sequência de actos de processo:

1. notificação da sentença ao ERF - 15.7.99 - fls. 548;
2. requerimento do ERF de interposição de recurso 14.9.99 - fls. 549;
3. despacho de admissão do recurso da FP - 17.9.99 - fls. 550;
4. notificação da sentença à Impugnante - carimbo/CTT/26.10.99 - fls. 550 vº;
5. notificação do ERF do despacho de admissão do recurso - 5.5.00 - fls. 551;
6. alegações de recurso da FP - 12.5.00 - fls. 552/571;
7. notificação das alegações/FP à Impugnante - carimbo/CTT/30.8.00 - fls. 572.

1. A instância teve início em 8.10.96 - fls. 2 - pelo que, nos termos do artº 4º DL 433/99 de 26.10 é aplicável o regime do CPT, na medida em que o CPPT só é aplicável aos processos instaurados a partir de 1.1.00, sendo que o regime do artº 12º da Lei 15/01 de 5.6 ressalva, como não podia deixar de ser, o regime dos actos já praticados antes de 5.7.01, data da entrada em vigor deste novo diploma.

2. Portanto, nos termos conjugados dos artºs. 171º nº 3 e 49º nº 3 CPT e 6º nº 1 b) DL 329-A/95 de 12.12, na redacção introduzida pelo DL 180/96 de 25.9, o prazo para alegações era, nos presentes autos, de 10 dias.

3. No requerimento de interposição de recurso, a FP não manifestou a intenção de alegar no tribunal *ad quem*, pelo que as alegações de recurso devem ser juntas no prazo de 10 dias contados da notificação do despacho que admitiu o recurso - cfr. artº 171º nºs. 2 e 3 CPT.

4. É evidente que a Secretaria do Tribunal de 1.ª Instância demorou meses infindos a proceder às notificações - o despacho que admitiu o recurso da FP é de 17.9.1999 e a notificação deste despacho ao RFP é de 5.5.2000, **ou seja 8 meses depois e 3 meses depois em 30.8.2000 notificou a Recorrida das alegações de recurso da FP, o que não tem o menor cabimento**, por muito serviço que haja.

5. Até porque a Secretaria não cumpriu o disposto no artº 171º nº 2 *in fine*, CPT, **pois não notificou a Recorrida do despacho que admitiu o recurso da FP** - mal - acto que devia ter sido praticado com a menção expressa da data de notificação à FP do despacho que admitiu o recurso, sendo que é desta data que se contam os prazos seguidos para junção das alegações e contra-alegações, cfr. artº 171º nº 3 CPT.

6. Independentemente das *vicissitudes* das notificações tanto à Fazenda Pública como ao Ministério Público por termo (carimbo) nos próprios processos - trata-se de notificações a entidades residentes nas instalações do Tribunal, insusceptíveis de se verificarem nas notificações via correio, como é o caso das notificações aos particulares, na medida em que, nestas, regem as datações patentes nos carimbos dos CTT - há que ter em conta que **os efeitos jurídicos produzidos pelos actos praticados no processo, quer pela Secretaria quer pelas partes, são aferidos em função do que os próprios autos evidenciam, sem prejuízo da arguição e prova de falsidade de acto de processo, o que não é o caso**. Por este motivo não tem fundamento jurídico remeter os autos à 1.ª Instância para diligências, em absoluto, desnecessárias.

7. Onde, as alegações da FP foram tempestivamente juntas aos autos em 12.5.2000, tendo por referência que a respectiva notificação do despacho que admitiu o recurso por si interposto teve lugar em 5.5.2000, pese embora a prolação deste despacho pelo Senhor Juiz seja de 17.9.1999, isto é, do ano anterior.

Improcede, assim, a questão prévia suscitada pela Recorrida”.

3.1. Pretende a recorrente que o recurso jurisdicional interposto pela Fazenda Pública para o TCA, questionando a decisão que a 1.ª instância fizera recair sobre a impugnação judicial por si deduzida, foi alegado fora de tempo, pelo que o TCA não o devia ter apreciado.

Foi sobre este tema que incidiu o segmento do acórdão ora recorrido, atrás transcrito.

É decisão que não merece a censura que lhe faz a recorrente.

Com efeito, o processo patenteia os elementos bastantes, e inequívocos, para evidenciar a tempestividade da apresentação das alegações da Fazenda Pública perante o TCA: o despacho que admitiu o recurso foi-lhe notificado em 5 de Maio de 2000, e as alegações juntas em 12 seguinte.

Contando-se o prazo para as alegações do recorrente a partir da data em que lhe é notificado o despacho que admita o recurso, de acordo com as disposições legais invocadas na decisão recorrida, são irrelevantes, para o efeito, todas as considerações feitas pela agora recorrente acerca do conhecimento prévio que a Fazenda Pública

terá tido de tal despacho, e de outras demoras havidas no processamento dos autos.

Tudo o que importa são as duas referidas datas, e elas são inquestionáveis, sendo certo que a recorrente não arguiu a falsidade de qualquer dos termos lavrados no processo.

3.2. Ora, o acórdão recorrido, além de ter decidido estarem em tempo as alegações de recurso apresentadas pela então recorrente Fazenda Pública, julgou não poder “reapreciar o julgamento da matéria de facto provinda da 1.ª instância” por notar várias deficiências “no que respeita à instrução”, e “deficiência e obscuridade da decisão em pontos determinantes da matéria de facto”, anulando a sentença e mandando reapreciar a prova e ampliar a matéria de facto.

A recorrente nada nos diz em desabono desta decisão, antes aplicando o seu esforço na tentativa de demonstração da ilegalidade do acto tributário contenciosamente impugnado.

Não contraria, pois, os fundamentos da decisão judicial que é objecto do recurso, não afirma razões por que deva julgar-se de outro modo, não apresenta, perante o Tribunal de recurso, argumentos que o possam levar a anular ou revogar o acórdão recorrido.

Ou seja, a recorrente alheia-se da sentença recorrida, não critica o decidido, não lhe aponta vício formal ou substancial cujo reconhecimento pelo tribunal superior possa conduzir à declaração de nulidade ou à revogação da peça impugnada.

E, porque a lei lhe incumba, para alcançar a alteração do julgado, que aponte as razões por que o tribunal superior a deve ditar, ao ter omitido a invocação dessas razões, a recorrente comprometeu o desiderato que através do recurso perseguia.

Na verdade, os recursos servem para impugnar as decisões judiciais, devendo o recorrente indicar “os fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão” recorrida, como se vê dos artigos 676º n.º 1 e 690º n.º 1 do Código de Processo Civil.

As questões que o tribunal de recurso deve apreciar são aquelas que o recorrente lhe apresentar como fundamentos da sua pretensão, além, naturalmente, daquelas cujo conhecimento a lei imponha, por dever de ofício. É o acolhimento pelo tribunal de recurso desses fundamentos que leva ao provimento do recurso.

Assim, se o recorrente não dirige qualquer crítica ao conteúdo da decisão impugnada, e se não há outras razões, de conhecimento oficioso, em que o tribunal superior se possa estribar para alterar aquela decisão, o resultado é, forçosamente, o não provimento do recurso, pela improcedência dos seus fundamentos, posto que eles não são hábeis para derrubar a decisão em crise.

É o que acontece no caso vertente.

Improcedem, pelo exposto, todas as conclusões das alegações do recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar o acórdão impugnado.

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

Lisboa, 25 de Junho de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 25 de Junho de 2003.

Assunto:

IRC. Sociedades de Agricultura de Grupo. Isenção (artº 11º, nº 1, al. a) do CIRC).

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Visando as Sociedades de Agricultura de Grupo (SAG) a criação de uma nova empresa através da fusão de explorações já existentes, sob a forma de sociedade por quotas, em que cada um dos agricultores associados põe em comum a terra, os meios financeiros e outros factores de produção, assegurando conjuntamente a sua gestão, é evidente que as explorações dos seus membros saíram da sua titularidade para passarem para a titularidade da própria sociedade, passando a ser por esta exploradas.*
- 2 — *Deste modo, deixa de se poder falar em “explorações dos seus membros”, para passar a haver apenas a exploração da própria sociedade.*
- 3 — *Pelo que, não se pode excluir da isenção prevista no artº 11º, nº 1, al. a) do CIRC os rendimentos resultantes da comercialização dos produtos provenientes das explorações a ela associadas, sob pena de o artº 8º do Decreto-lei nº 336/89 de 4/10 e o artº 13º do Decreto-lei nº 513-J/79 de 26/9 ficarem desprovidos de sentido útil, na medida em que não há outra exploração que não seja a da própria sociedade.*

Recurso n.º 628/03. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Sociedade Agrícola Agro Pecuária de Nogueira Amorim. Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - A Sociedade Agrícola Agro Pecuária de Nogueira Amorim, L.^{da}, com sede em Além-Balasar-Póvoa de Varzim, impugnou judicialmente a liquidação de IRC relativa aos anos de 1991 e 1992. O Tribunal Tributário da 1ª Instância do Porto julgou procedente a impugnação.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. Diversamente do decidido, não se verificam os requisitos que legitimam a isenção da SAG, nos termos da alínea a), do nº 1, do Art.º 11º do CIRC.

2. Embora o Art.º 13º do Decreto-Lei n.º 513-J/79, de 26 de Setembro, relativo às cooperativas agrícolas, seja aplicável às SAG por força do Art.º 8º do Decreto-Lei n.º 336/89 de 4 de Outubro, esta remissão não deve ser tida como absoluta em termos de tratamento fiscal.

3. Para que a norma fiscal possa ser aplicada a novas situações, exige-se que haja identidade da realidade fáctica subjacente.

4. No presente caso em vez de identidade, constata-se uma completa disparidade quanto a um elemento fundamental, a forma de percepção dos rendimentos.

5. Enquanto as cooperativas agrícolas se caracterizam por uma exploração indirecta da actividade produtiva, as SAG desenvolvem-na directamente, estando por ela sujeitas e não isentas.

6. Uma vez que se trata de uma isenção, contida na reserva de lei, matéria especialmente vinculada aos princípios da legalidade e tipicidade, a sua extensão a situações novas apenas deve ser admitida de forma restritiva, de modo a não interferir com o princípio da igualdade enunciado de forma negativa.

7. Pelo que não se deve reconhecer a isenção prevista para as cooperativas agrícolas como aplicável às SAG.

8. A douda sentença recorrida violou o disposto no Art.º 11º, n.º 1 alínea a) do CIRC e Art.ºs 103º, 13º e 165º, n.º 1, alínea i) da Constituição da República Portuguesa.

A impugnante contra-alegou nos termos que constam de fls. 74 e segs., que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu doudo parecer, pronunciando-se pela improcedência do recurso, uma vez que e resumidamente, para que o artº 13º do Decreto-Lei nº 513-J/79 de 26/12 possa revestir algum efeito útil “haverá que considerar que a isenção do IRC se refere, nos casos das SAG, aos rendimentos provenientes da transformação, conservação ou venda de produtos da sua exploração, pois que não há outra”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A decisão recorrida deu como assente a seguinte matéria de facto:

a) Em 24/08/94 foi emitido o Alvará de Licenciamento da impugnante como Sociedade de Agricultura de Grupo (Integração Completa), nos termos do documento de folhas 5 do processo de reclamação apenso o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

b) Pelo responsável da Zona Agrária da Direcção Regional de Entre Douro e Minho foi declarado que a impugnante funciona como sociedade agrícola de grupo desde a data que deu início à sua actividade em 1 de Janeiro de 1990, tudo nos termos do documento de folhas 4 do processo de reclamação apenso, o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

c) Em 9/2/94 a impugnante apresentou as declarações de rendimentos Modelo 22 referentes aos exercícios de 1991 e 1992, com o lucro tributável apurado de 207.815\$00 para 1991 e 6.273.678\$00 para 1992, não tendo produzido qualquer imposto a pagar porque o lucro obtido foi considerado rendimento isento - cfr. fls. 15 -.

d) Pelo Departamento dos Serviços Distritais de Fiscalização Tributária do Porto foi efectuado exame à contabilidade da impugnante no seguimento da qual foi efectuada para os anos de 1990, 1991 e 1992 a proposta de determinação do lucro tributável por métodos indiciários nos termos do relatório de folhas 62 a 65 do segundo processo de reclamação graciosa apenso o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

e) Em consequência o lucro tributável em 1991 foi alterado para esc. 629.390\$00 e em 1992 para esc. 10.667.223\$00 - cfr. fls. 15 -.

f) A impugnante interpôs reclamação nos termos do art. 84º do CPT a qual foi deferida vindo o lucro tributável a ser fixado nos termos dos valores inicialmente declarados - cfr. fls. 15 -.

g) A Administração fiscal procedeu à liquidação de IRC com os nº 8310016445 e 8310005678, referentes a 1991 e 1992, das quais resultou IRC a pagar no valor de 112.018\$00 e 3.393.521\$00, respectivamente - cfr. fls. 10 a 12 e 15 -.

h) Contra aquelas liquidações a impugnante deduziu duas reclamações graciosas as quais foram indeferidas, sendo a impugnante notificada da respectiva decisão por cartas registadas com aviso de recepção assinados estes em 19/10/2000 - cfr. processos de reclamação apensos -.

l) A impugnação foi apresentada em 27/10/2000 - cfr. fls. 2 -.

3 - O objecto do presente recurso consiste em saber se os rendimentos da impugnante, enquanto sociedade agrícola de grupo (SAG), estão isentos de IRC, nos termos do disposto no artº 11º, nº 1, al. a) do CIRC, na redacção anterior à Lei nº 75/93 de 20/12.

Estabelece este normativo que estão isentas de IRC “as cooperativas agrícolas, na parte correspondente aos rendimentos derivados da aquisição de produtos, animais, máquinas, ferramentas e utensílios destinados a ser utilizados nas explorações dos seus membros, assim como os provenientes da transformação, conservação ou venda de produtos dessas explorações e, bem assim, os resultantes da prestação de serviços comuns aos agricultores seus membros e ainda do seguro mútuo e rega”.

Por sua vez o artº 8º do Decreto-Lei nº 336/89 de 4/10 determina que “as SAG beneficiam das regalias e isenções já definidas pelo artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 513-J/79, de 26 de Setembro”, ou seja, as concedidas por lei às cooperativas agrícolas.

Ou seja, o legislador considerou que as SAG mereciam o mesmo tratamento fiscal que as cooperativas agrícolas.

No presente recurso, não se controverte que a impugnante é uma sociedade desse tipo, na modalidade de integração completa (al. a) do probatório).

A controvérsia existe apenas porque o tribunal recorrido entendeu que o crédito artº 11º, nº 1, al. a) deve ser interpretado no sentido de abranger os rendimentos provenientes da transformação, conservação ou venda de produtos das explorações da sociedade, pelo que podia a impugnante beneficiar da isenção em causa.

A posição da recorrente FP assenta no facto de não se verificarem os requisitos dessa isenção, por não haver explorações dos membros da SAG, uma vez que subsistem exclusivamente rendimentos que lhe são próprios, que são sujeitos por força do artº 2º do CIRC e não isentos, por ausência do dispositivo legal à data dos factos, isto é, as SAG excluem-se do âmbito de aplicação de isenção porque proporcionam uma forma de exploração directa da actividade agro-pecuária, que difere da exploração indirecta típica das cooperativas agrícolas.

Vejamos se lhe assiste razão.

Como resulta do artº 1º do citado Decreto-Lei nº 336/89, as SAG “são sociedades civis sob a forma de sociedades por quotas tendo por objecto a exploração agrícola ou agro-pecuária realizada por um número limitado de agricultores, os quais põem em comum a terra, os meios financeiros e ou outros factores de produção e asseguram conjuntamente a gestão da empresa e as suas necessidades em tra-

balhos, em condições semelhantes às que se verificam nas explorações de carácter familiar”, cabendo, ainda, no âmbito deste conceito “a transformação e ou comercialização de produtos provenientes das explorações a elas associadas” (vide nota preambular).

E têm como objectivos “promover e facilitar o emparcelamento de explorações e ou evitar a sua divisão, a constituição de empresas agrícolas física e economicamente bem dimensionadas, o aperfeiçoamento técnico e uma maior eficácia das condições de produção e organização do trabalho, por forma a proporcionar aos sócios a melhoria da sua situação económica, social e profissional” (artº 2º do mesmo diploma legal).

“Objectivos que, convém sublinhar, não são apenas os do interesse directo das próprias sociedades e dos agricultores associados, mas, para além disso, do interesse do Estado e da política nacional, reconhecidas que são as sociedades de agricultura de grupo como um importante instrumento de desenvolvimento, modernização e eficácia das explorações agrícolas” (vide nota preambular).

Para facilitar e promover a prossecução destes objectivos o legislador proporcionou-lhes alguns benefícios ao nível do apoio técnico (artº 7º), do regime fiscal (artº 8º) e da Segurança Social (artº 9º).

Deste modo e à luz do que fica transcrito, a interpretação que a recorrente pretende fazer valer, na sua motivação do recurso, da norma em causa não é a prevista pelo legislador.

Com efeito, e como vimos, visando as SAG a criação de uma nova empresa através da fusão de explorações já existentes, sob a forma de sociedade por quotas, em que cada um dos agricultores associados põe em comum a terra, os meios financeiros e outros factores de produção, assegurando conjuntamente a sua gestão, é evidente que as explorações dos seus membros saíram da sua titularidade para passarem para a titularidade da própria sociedade, passando a ser por esta exploradas.

Sendo assim, deixa de se poder falar em “explorações dos seus membros”, para passar a haver apenas a exploração da própria sociedade. Pelo que e ao contrário do que pretende a recorrente, não se pode excluir da isenção prevista no artº 11º, nº 1, al. a) do CIRC os rendimentos resultantes da comercialização dos produtos provenientes das explorações a ela associadas, sob pena de e como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, o artº 8º do Decreto-Lei nº 336/89 e o artº 13º do Decreto-Lei nº 513-J/79 ficarem desprovidos de sentido útil, já que não há outra exploração que não seja a da própria sociedade.

É certo que se tem vindo a entender que as normas que estabeleçam isenções fiscais não são susceptíveis de integração analógica, embora possam ser interpretadas extensivamente.

Mas a verdade é que e como se viu, a situação figurada nos autos encontra resposta directa na lei.

4 Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e manter a decisão recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Junho de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 25 de Junho de 2003.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Indeferimento liminar. Ineptidão da petição de impugnação judicial por contradição entre o pedido e a causa de pedir.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Não merece indeferimento liminar, por ineptidão, resultante de contradição entre o pedido e a causa de pedir, a petição de impugnação judicial de acto tributário de liquidação em que o impugnante, depois de alegar a “inexistência jurídica” do acto controvertido, pede a sua anulação.

2 — As deficiências de qualificação jurídica, designadamente, a errónea qualificação dos factos jurídicos invocados como causa de pedir, ou a deficiente qualificação do efeito jurídico consequente, não fulminam a petição de ineptidão, pedindo, antes, a correcção do erro pelo juiz, a quem não vinculam as afirmações das partes, no que concerne ao direito, de que ele mesmo conhece, por dever de ofício.

Recurso n.º 629/03. Recorrente: António Amadeu Ribeiro Ferreira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Consº Baeta de Queiroz.

1.1. **ANTÓNIO AMADEU RIBEIRO FERREIRA**, residente em S. Mamede de Infesta, recorre da sentença do Mmº. Juiz da 1ª Secção do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou inepta a petição inicial de impugnação da liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo aos anos de 1998 e 1999.

Formula as seguintes conclusões:

”1 - O pedido de anulação dos actos tributários tem como efeito jurídico a eliminação da ordem jurídica desse mesmo acto.

2 - O pedido de declaração de inexistência jurídica do acto tributário tem como efeito jurídico a eliminação dos actos tributários da ordem jurídica.

3 - Ou seja, quer com o pedido de anulação quer no pedido de declaração de inexistência jurídica se obtém a eliminação da ordem jurídica dos actos tributários.

4 - O que significa que não há contradição insanável dos indicados pedidos relativamente a duas causas de pedir distintas, uma é a anulação e a outra é a declaração de inexistência dos actos tributários.

5 - Mesmo que assim não se entendesse, tratando-se duma nulidade processual consubstanciada na violação dum pressuposto processual sempre teria de recorrer-se ao regime do n.º 3 do artigo 288º do CPC e por força deste ao regime do n.º 2 do artigo 265º do mesmo código.

6 - Só decorrido o prazo concedido para regularizar a nulidade da contradição de pedido com a causa de pedir sem que o recorrente

sanasse a irregularidade é que haveria fundamento para declarar procedente a excepção da nulidade processual.

7 - A douta decisão recorrida fez errada aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 98.º do CPPT e do n.º 2 do artigo 193.º do CPC, tendo ainda violado a alínea e) do artigo 2.º do CPPT bem como o n.º 3 do artigo 288.º e n.º 2 do artigo 265.º, ambos do CPC.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado provado e procedente e em consequência ser revogada a douta decisão recorrida”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, pela procedência das conclusões 5.ª e 6.ª das alegações do recorrente, pois, no caso, “o Juiz tem o dever de mandar convidar o impugnante a aperfeiçoar a petição”.

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

2. A decisão recorrida é, na parte interessante, do teor seguinte: “(...) Decorre da norma do art. 98.º n.º 1 al. a) do CPPT que constitui nulidade insanável do processo judicial tributário a ineptidão da petição inicial.

Nos termos do art. 193.º n.º 2 do CPC, a petição inicial diz-se inepta:

- a) quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir;
- b) quando o pedido esteja em contradição com a causa de pedir;
- c) quando se cumulem causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis.

Analisada a petição inicial da presente impugnação, verifica-se uma ostensiva contradição entre o pedido e a causa de pedir.

Com efeito, a causa de pedir invocada pelo impugnante consiste na inexistência de dos actos tributários de liquidação e o pedido que formula é o de que as liquidações sejam anuladas.

A anulação das liquidações pressupõe, logicamente, que as mesmas existam, ainda que viciadas. Na inexistência não há acto administrativo, na anulabilidade, pelo contrário, existe um autêntico acto administrativo, mas a lei fere-o de invalidade - neste sentido, **Diogo Freitas do Amaral**, Direito Administrativo, Volume III, 1989, pág. 336.

Donde, não ser possível alegar que as liquidações não existem e simultaneamente pedir a sua anulação.

Refira-se, a propósito, que o impugnante não alegou um único facto susceptível de integrar qualquer vício conducente à anulabilidade das liquidações. Daqui que, na perspectiva do pedido do impugnante anulação das liquidações até se pudesse falar de falta de causa de pedir.

Deste modo, afigura-se-nos incontornável a ocorrência de ineptidão da petição inicial.

A ineptidão da petição inicial provoca a nulidade de todo o processo e implica a absolvição do réu da instância - art. 288.º n.º 1 al. b) e 193.º n.º 1 do CPC”

3. Na petição inicial de impugnação o agora recorrente invocou a “inexistência jurídica” do acto de liquidação controvertido. Isto por-

que, em seu entender, não vale como tal o mero envio da declaração periódica de imposto à Administração Fiscal, desacompanhada do respectivo meio de pagamento, sendo em tal caso necessária uma liquidação oficiosa que, no caso, não houve.

Porém, concluiu pedindo que fossem “anuladas as liquidações”.

Esta a razão por que o Mm.º Juiz entendeu que o impugnante formulava um pedido em contradição com a causa de pedir (se não existem liquidações, não é possível anulá-las), sendo inepta a petição liminar, razão por que declarou nulo todo o processo.

Mas não parece que o caso configure ineptidão da petição inicial.

A contradição entre o pedido e a causa de pedir ocorre quando entre as razões invocadas pelo impugnante para fundar a sua pretensão, e esta mesma, há incompatibilidade lógica - equivalente à que, no concernente à sentença, a fere de nulidade quando a decisão contradiz os fundamentos.

Ora, o ter-se alegado a inexistência jurídica das liquidações impugnadas, concluindo-se, ainda assim, pedindo a sua anulação, não consubstancia contradição entre o pedido e a causa de pedir. Pode, desde logo, ter havido erro de qualificação jurídica, ao afirmar-se que o vício acusado é de “inexistência jurídica” do acto tributário, quando o não é; como pode haver uma deficiente formulação do pedido, por errónea qualificação da consequência daquela invocada “inexistência jurídica”.

As deficiências de qualificação jurídica, designadamente, a errónea qualificação dos factos jurídicos invocados como causa de pedir, ou a deficiente qualificação do efeito jurídico consequente, não fulminam a petição de ineptidão. Pedem, antes, a correcção do erro pelo juiz, a quem não vinculam as afirmações das partes, no que concerne ao direito, de que ele mesmo conhece, por dever de ofício.

Conforme resulta do disposto nos artigos 99.º e 124.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), o processo de impugnação judicial dos actos tributários visa a declaração de inexistência ou de nulidade, ou a anulação do acto impugnado, servindo de fundamento qualquer ilegalidade.

No caso em apreço, foram, na petição inicial, invocados factos de onde o recorrente pretende decorrer a ilegalidade do acto, que qualificou de inexistência jurídica; e formulado foi o pedido de anulação do mesmo acto.

Deste modo, para além de existirem o pedido e a causa de pedir, não se vislumbra entre eles contradição impeditiva do normal desenvolvimento da lide, uma vez que, como já se disse, sempre ao tribunal competirá qualificar o vício que encontrar no acto, se o achar, e retirar dessa constatação as consequências legais.

De todo o modo, a contradição a que alude o despacho sempre apelaria, não ao liminar indeferimento, mas a um convite ao aperfeiçoamento da petição, nos termos, conjugados, do disposto nos artigos 494.º n.º 1 alínea b), 288.º n.º 3 e 265.º n.º 2, todos do Código de Processo Civil (CPC), como aponta o Exm.º Procurador-Geral Adjunto.

Procedem, pelo exposto, as conclusões das alegações de recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a decisão impugnada,

para ser substituída por outra que não seja de indeferimento liminar pelo fundamento ora apreciado.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Junho de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 25 de Junho de 2003.

Assunto:

Juros indemnizatórios. Erro imputável aos serviços.

Doutrina que dimana da decisão:

São devidos juros indemnizatórios, por haver erro imputável aos serviços, se estes procederem à liquidação na sequência de acto administrativo contido numa portaria que depois veio a ser judicialmente anulada, o que levou a Administração a revogar o acto de liquidação, assim reconhecendo a sua ilegalidade e o erro imputável aos serviços.

Recurso n.º 672/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: GEDOISIS — Sociedade Gest. e Invest. Imob., SA; Relator: Exmo. Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do Mm.º Juiz da 2ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que, na impugnação judicial do acto de liquidação de contribuição autárquica relativa ao ano de 1994, deduzida por **GEDOISIS - SOCIEDADE DE GESTÃO E INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, S.A.**, com sede em Lisboa, julgou "provado e procedente o pedido de juros indemnizatórios, assim condenando a Administração Fiscal ao pagamento dos mesmos".

Formula a seguinte conclusão:

"Face à constatada inexistência de erro, condição essencial para que sejam devidos juros indemnizatórios nos termos do art.º 43º da LGT não se pode concluir por que foi efectuada a anulação da contribuição autárquica se determina a existência de um prejuízo que mereça reparação, pois na questão em apreço apenas se deve restituir aquilo que foi recebido.

Termos em que a sentença recorrida ao ter decidido com base em entendimento contrário fez uma incorrecta interpretação da factualidade constante dos autos e uma inadequada aplicação do sobredito art.º 43º da LGT devendo, por isso ser revogada, com as legais consequências (...)"

1.2. A recorrida contra-alega, concluindo deste modo:

"1ª

O dever de reconstituição da situação actual hipotética em sede de execução de sentença, importa a impossibilidade de a Adminis-

tração Fiscal liquidar o tributo impugnado, uma vez que a ilegalidade da Portaria Ministerial em que se fundamenta o acto tributário ficou já demonstrada na sede própria, por acórdão transitado em julgado.

2ª

O facto de o fundamento da anulação contenciosa ser qual seja, não interfere no direito a juros indemnizatórios reclamado, porquanto o que está em causa é o direito (eu erro) dos serviços, em ter liquidado da CA impugnada, quando o acto que a determinou era ilegal.

3ª

Ou seja, demonstrada a ilegalidade da Portaria Ministerial, demonstrada fica a ilegalidade ou erro das liquidações que a têm por base.

4ª

Tendo em atenção que a liquidação ora impugnada decorre de erros imputáveis aos serviços, deverá a Administração Tributária ser condenada ao pagamento de juros indemnizatórios sobre todas as quantias pagas *ex vi* do disposto no art.º 43º da LGT, mantendo-se a sentença recorrida".

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, por na sentença "se ter feito boa interpretação da lei, aliás na linha da jurisprudência deste STA e da doutrina citadas".

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

2. Vem provada a factualidade seguinte:

"1.

Por Portaria do Ministro das Finanças publicada no D.R. II Série, n.º 168, de 22 de Julho de 1988, foi autorizada a constituição da sociedade ora impugnante (na altura com a designação de COBA - Sociedade de Gestão e Investimentos Imobiliários, S.A.) como sociedade de gestão e investimentos imobiliários sujeita ao regime do Dec.-Lei n.º 135/91, como resulta dos docs. de fls. 57e 61 destes autos, e de fls. 12 e 21, da reclamação graciosa apensa;

2.

Na sequência de acção inspectiva levada a efeito pela Inspeção Geral de Finanças, foi revogada a autorização indicada no ponto anterior, através da Portaria n.º 1417/98, de 30/12/1998, como resulta de fls. 17, destes autos e de fls. 21, da reclamação graciosa;

3.

Como consequência do referido no ponto anterior, foi enviada à repartição de finanças informação para efeitos de liquidação da contribuição autárquica que aqui se mostra em discussão, tendo a ora impugnante sido notificada da mesma, através do documento de cobrança n.º 98/502100338/3085/21/2, como resulta do doc. de fls. 25 e 26, aqui dado inteiramente por reproduzido;

4.

A ora impugnante procedeu ao pagamento de tal imposto, em 30/12/1999, como resulta do doc. de fls. 25 e 26;

5.

A ora impugnante interpôs recurso contencioso do acto administrativo contido na Portaria n. 1417/98, o qual veio a ter provimento, tendo sido determinada no Douro Acórdão do S.T.A. de 24/5/2000 (rec.º n.º 44.714), já transitado em julgado, a anulação do acto recorrido, como melhor resulta do doc. de fls. 40 a 48, aqui dado inteiramente por reproduzido;

6.

A impugnante, em 30/3/2000, deduziu reclamação graciosa contra a liquidação indicada no ponto 3, a qual não chegou a ser decidida;

7.

Por despacho do dirigente do órgão periférico regional, foi deferido o pedido de revogação da liquidação indicada no ponto 3 e indeferido o pedido de juros indemnizatórios, formulado pela impugnante, como resulta de fls. 35 e 45;

8.

A presente impugnação judicial deu entrada em 28/12/2000, como resulta do carimbo apostado no rosto da petição inicial”.

3. Liquidada à agora recorrida contribuição autárquica e juros compensatórios, deduziu ela impugnação judicial em que pediu a anulação da liquidação e a condenação da Administração no pagamento de juros indemnizatórios sobre a quantia impugnada.

Na oportunidade do artigo 11º n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e mediante informação dos serviços (que, todavia, propunha o deferimento total, incluindo o pagamento de juros indemnizatórios), o acto de liquidação foi revogado, mas indeferido o pedido respeitante aos juros.

Deste modo, o processo seguiu para o tribunal tributário de 1ª instância, para julgamento, apenas, da pretensão da impugnante quanto aos juros indemnizatórios, a qual foi, a final, acolhida.

Discorda, desta feita, a Fazenda Pública, que recorre com formulação das conclusões atrás transcritas.

Defende, no essencial que, no caso, não houve erro imputável aos serviços, tendo a Administração actuado ”em estrita obediência às normas fiscais substantivas”, decorrendo a revogação do acto (por lapso, fala-se em anulação) de liquidação ”do reconhecimento da ilegalidade com fundamento em preterição de formalidades essenciais, por não ter sido dado cumprimento ao disposto no artº 60º da LGT”.

Dispõe, a este respeito, o artigo 24º do Código de Processo Tributário: ”1. Haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços.

2. (...)

3. O montante dos juros referidos no número anterior será calculado, para cada imposto, nos termos dos juros compensatórios devidos a favor do Estado, de acordo com as leis tributárias.

4. Os juros indemnizatórios serão liquidados e pagos no prazo de 90 dias contados a partir da decisão que reconheceu o respectivo direito ou do dia seguinte ao do termo do prazo referido no n.º 2.

5. Se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo referido no número anterior conta-se a partir da data da extinção do processo.

6. Os juros serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito”.

Hodiernamente, rege o artigo 43º da Lei Geral Tributária:

”1. São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2. (...)

3. (...)

4. A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios”.

No caso vertente, e por força de um acto administrativo contido numa portaria que veio a ser judicialmente anulada, a recorrida perdeu a sua qualidade de sociedade de gestão e investimento imobiliário, qualidade essa que lhe conferia direito a determinados benefícios fiscais, entre eles a isenção de contribuição autárquica.

Benefícios esses que a Administração Fiscal desconsiderou, por isso que, fundada naquela portaria, procedeu à liquidação impugnada.

Ora, da anulação do acto administrativo contido na falada portaria resultou que a recorrida mantivesse a qualidade de sociedade de gestão e investimento imobiliário, e o direito aos falados benefícios fiscais.

Isso mesmo levou a que a Administração não tenha aguardado a decisão dos tribunais, revogando, ela mesma, o acto de liquidação impugnado. E revogou-o por o considerar ilegal, já que a anulação do acto administrativo contido na portaria deixou sem base de sustentação a prática do acto de liquidação.

Prática que se não deve senão a um erro dos serviços, cabendo insistir em que, como vem definindo a jurisprudência, a expressão não significa que algum funcionário, ou algum serviço, hajam procedido de modo culposo. O significado da expressão é, apenas, que a ilegalidade foi cometida por razão da própria Administração (erro seu), e não de outrem.

Daí que sejam devidos os juros peticionados, tal qual foi decidido. Improcedem, pois, as conclusões das alegações de recurso.

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

Lisboa, 25 de Junho de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 25 de Junho de 2003.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1.ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo

incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Recurso n.º 724/03, em que são recorrente Oliveira & Rocha L.da e recorrido a Fazenda Publica. Relator, o Ex.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

”Oliveira & Rocha, Lda.” impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu as liquidações adicionais de IVA e IRS de 1996 e respectivos juros compensatórios.

A impugnação foi liminarmente indeferida pelo Mº Juiz daquele Tribunal por ilegalidade da cumulação de impugnações de tributos de natureza diferente.

Não se conformando com tal decisão recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, tendo formulado as seguintes conclusões:

a) O procedimento administrativo na sequência do qual foram praticados os actos de liquidação que vieram a ser judicialmente impugnados (IVA e IRC) iniciou-se antes da entrada em vigor do Código de Procedimento e Processo Tributário ou seja em 1999, e o início de vigência do C.P.P.T. apenas aconteceu em 1 de Janeiro de 2000.

b) Assim sendo, o regime de processo aplicável era o C.P.T. e a L.P.T.A. por força do artigo 4º do DL nº 433/99 de 26 de Outubro.

c) Não obstante o artigo 12º da Lei nº 15/2001, de 5/6 ter disposto a aplicação imediata do C.P.P.T. a todos os processos pendentes, o certo é que ressaltou os actos já praticados e entre eles conta-se a instauração da impugnação nos termos em que o foi ao abrigo do nº 1 do artigo 38º da L.P.T.A.

d) De acordo com este preceito a liquidação do IVA e do IRC estavam entre si numa relação de conexão por os pressupostos de facto de um imposto serem igualmente relevados na sede do outro imposto.

e) A não proceder o recurso - o que só por hipótese académica se admite - desde já se deixa consignado que a recorrente lançará mão do nº 4 do artigo 38º da L.P.T.A., cujo direito o despacho recorrido lhe reconheceu (por embora o não diga ser subsidiariamente aplicável nos termos da alínea c) do artigo 2º do C.P.P.T.), e do qual nessa parte não recorre.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência hierárquica do Tribunal para conhecer do recurso por o mesmo não versar exclusivamente matéria de direito mas, se assim se não entendesse, o recurso mereceria provimento.

Ouvida a recorrente sobre a questão prévia suscitada pelo Ministério Público nada disse.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32 nº1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo ”quid disputatum” e não pelo ”quid decisum”, para a determinação da com-

petência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente que o procedimento administrativo iniciou-se em 1999, daí pretendendo retirar a conclusão de que lhe não seria aplicável o Código de Procedimento e Processo Tributário. Ora tal facto não consta como provado da decisão recorrida que por isso não apreciou a aplicabilidade do Código de Procedimento e Processo Tributário nos termos ora pretendidos pela recorrente. Tal significa que o recurso em causa não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando em € 120 a taxa de justiça e em 40 % a procuradoria.

Lisboa, 25 de Junho de 2003. — Vítor Meira (relator) — Alfredo Madureira — Brandão de Pinho.

Acórdão de 25 de Junho de 2003.

Assunto:

Contra-ordenação. Prazo de prescrição.

Doutrina que dimana da decisão:

Sendo de 5 anos o prazo de prescrição do procedimento contra-ordenacional, considera-se a infracção prescrita se, ressaltado o tempo de suspensão, tiver decorrido desde o cometimento da mesma um prazo de sete anos e meio (prazo normal acrescido de metade), atento o disposto no artigo 121º nº 3 do Código Penal.

Recurso: 801/03. Recorrente: Fazenda Publica; Recorrido: Luís Manuel Guerra Pratas; Relator: Exm. Cons.º Dr. Vítor Meira.

Inconformada com a decisão do Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra que, dando provimento ao recurso interposto por Luís Manuel Guerra Pratas da aplicação de uma coima, anulou o processo administrativo contra-ordenacional, recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1. A infracção noticiada consistiu na falta de pagamento de imposto — IVA, apurado em declaração periódica, infracção essa punível nos termos do artigo 29º do RJIFNA;

2. A coima que o arguido pagou em 30.12.94, nos termos do art.º 31º do RJIFNA, contrariamente ao referido na sentença recorrida, foi aplicada por entrega fora do prazo legal das declarações periódicas de 92.03 T a 93.09 T ;

3. A notificação do arguido, nos termos e para efeitos do disposto no art.º 199º do CPT, interrompeu o prazo de prescrição do procedimento por contra-ordenação, de acordo com o disposto no n.º 4 do art.º 35º do CPT ;

4. Tendo em consideração o disposto no art.º 9º do DL n.º 225/94, de 5 de Setembro, o prazo de prescrição do procedimento judicial suspendeu-se durante o período do pagamento em prestações;

5. Não se encontra, pois, prescrito o prazo para o procedimento contra-ordenacional estabelecido no art.º 35º do CPT.

Não houve contra-alegações.

O Exmo Magistrado do Ministério Público emitiu o seguinte parecer:

“Cotejando-se a decisão de fls. 33 com a sentença recorrida apura-se que a coima aplicada foi por falta de pagamento de IVA, p. e p. nos arts. 26º, n.º 1, do CIVA e 29º, n.ºs 1 e 2, do RJIFNA, e que o Mmo Juiz *a quo*, em vez de a ter considerado, considerou outra coima (aliás não referida naquela decisão) aplicada por entrega tardia das declarações de IVA. p.p. no artigo 31º do RJIFNA.

Como assim, o Mmo Juiz *a quo* não conheceu do que devia conhecer e conheceu do que não podia conhecer - nulidades de sentença previstas no art.º 668, n.º 1, d), do CPC, alegadas, embora deficientemente, nas 1ª e 2 conclusões das alegações do recurso que, assim, merece provimento.”

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou os seguintes factos:

1. O recorrente encontrava-se enquadrado e registado em IVA no regime normal de periodicidade trimestral, como, aliás, consta do Auto de Notícia.

2. Em 15 de Julho de 1998, foi o contribuinte notificado de que contra si corria um processo de contra-ordenação, conforme Auto de Notícia que se juntava à notificação;

3. Assinalando-se um prazo de dez dias para apresentar a sua defesa;

4. Ao ser notificado o contribuinte, em 15 de Julho de 1998, haviam decorrido mais de cinco anos sobre a pretensa prática da infracção;

5. Que se teria consumado no dia 15 de Novembro de 1992;

6. Data até à qual deveria ter sido enviada a declaração periódica respectiva;

7. Em Dezembro de 1994, o contribuinte aderiu ao regime de pagamento em prestações mensais ao abrigo do DL n.º 225/94, de 5 de Setembro;

8. E, nessa altura, para além de ter procedido à declaração das quantias em dívida relativamente a este trimestre, enviou também as competentes declarações para os serviços do IVA;

9. Foi-lhe fixado um plano de pagamentos em dezoito prestações mensais;

10. Tendo os serviços da 1ª repartição de finanças efectuado o cálculo de que resultou a obrigação do pagamento da quantia de esc. 133 928\$00;

11. No dia 30 de Dezembro de 1994, efectuou o pagamento da primeira prestação do acordo;

12. Foi-lhe, então, fixada uma coima unitária de esc. 1350\$00, proveniente da entrega fora de prazo das declarações periódicas de 92.03 T a 93.09 T;

13. Encontra-se nos autos o respectivo termo de adesão com carimbo de entrada na repartição de finanças respectiva.

Começemos por verificar se ocorre ou não a prescrição invocada.

Sendo o presente recurso em tudo idêntico ao que já foi julgado neste Supremo Tribunal Administrativo em 28 de Maio de 2003 no recurso n.º 804/03-30 relativo ao mesmo recorrido, vamos transcrever o que nele se escreveu:

“Exposto o quadro factual disponível, lembramos que, na óptica do EMMMP, nas conclusões 1ª e 2ª da alegação da recorrente, são arguidas nulidades da sentença previstas na alínea d) do n.º 1 do artigo 668º do CPC.

Como bem se nota no acórdão desta Secção de 26 de Fevereiro último, tirado no recuso n.º 1789/02-30, é ”regra, nos recursos jurisdicionais, que o tribunal de recurso comece por apreciar as nulidades da decisão impugnada. E a razão é que da sentença nula não poderá dizer-se se julgou bem ou mal, se incorreu, ou não, em erro de julgamento. Mas a prioridade que merece a apreciação das nulidades é relativa ao conhecimento dos erros de julgamento. Outras questões pode haver, referentes, designadamente, à subsistência da instância, que mereçam prioridade de conhecimento. É o caso da prescrição do procedimento.” Ora, in casu, tal prescrição poreja das conclusões da alegação do recurso, sendo, aliás, de conhecimento officioso - cfr. acórdão desta Secção de 22. V.1995 - rec. 14 170, publicado no APÊNDICE AO DR de 22.V.1995, p. 1619 e segs.

Começaremos, pois, por nos debruçar sobre a questão da prescrição do procedimento contra-ordenacional da infracção noticiada nos presentes autos.

Evidencia o auto de notícia de fls. 34 que a coima aplicada ao arguido foi por “infracção ao disposto no art.º 26º n.º 1 do CIVA, punível pelo art.º 29º n.ºs 1 e 2 do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras, na redacção do Dec.-Lei n.º 394/93, de 24/11”, por isso que, “relativamente ao período do 1º trimestre de 1992, o arguido não efectuou o pagamento do imposto devido no valor de 133 333\$00.”

O dies ad quem do atinente prazo legal foi 15 de Maio de 1992, data que, como se refere na sentença recorrida, “consubstancia o dia da consumação da infracção imputável (melhor, imputada) ao arguido” - artigo 40º/1, in fine, do CIVA, redacção coeva.

Então, vigorava o Código de Processo Tributário que, no seu artigo 35 subordinado à epígrafe Prescrição do procedimento por contra-ordenações fiscais, estatua:

1. O procedimento por contra-ordenações fiscais prescreve no prazo de cinco anos a contar do momento da prática da infracção.

2. ...

3. ...

4. A prescrição do procedimento por contra-ordenações fiscais interrompe-se com qualquer notificação ou comunicação ao arguido dos despachos, decisões ou medidas contra ele tomados, com a realização

de quaisquer diligências de prova ou com quaisquer declarações que o arguido tenha proferido no exercício do direito de audição e defesa.

5. . . .

Isto lembrado, oportuno é lembrar que o probatório nos revela que, em Dezembro de 1994, o contribuinte/arguido aderiu ao regime de pagamento em prestações mensais previsto no DL n.º 225/94, de 05.IX, tendo-lhe sido fixado um plano de pagamentos de dezoito prestações mensais.

Ora, segundo o artigo 9º de tal diploma, os prazos de prescrição das dívidas e do procedimento judicial suspendem-se durante o período de pagamento em prestações.

Acresce que, em 15.VII.1998, foi o mesmo contribuinte notificado de que contra si corria o presente processo de contra-ordenação.

E assim, ocorreu então interrupção da prescrição do procedimento contra-ordenacional, nos termos do n.º 4 do convocado artigo 35º, transcrita supra.

Succede, porém, que no n.º 3 do artigo 121º do Código Penal (compêndio substantivo aplicável ex vi artigo 32º do R. G. C. O. - DL n.º 433/82, de 27.X, por remissão do artigo 4º do RJFNA - DL n.º 20-A/90, de 15.I, por sua vez aplicável por força da alínea e) do artigo 2º do CPT), se prescreve que a prescrição do procedimento criminal tem sempre lugar quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade.

Como notam Lopes de Sousa e Simas Santos, no seu Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado, 2ª edição, pp. 287/288, “a inaplicabilidade do Código Penal, tanto em matéria de suspensão como de interrupção, limita-se apenas às causas e não quanto aos efeitos e limites dos prazos, matérias estas que não vêm reguladas no R. G. I. T. nem no R. G. C. O. e em que, por força do preceituado no art.º 32º deste último diploma, serão aplicáveis as normas do Código Penal.

Serão aplicáveis, assim, as seguintes normas do Código Penal:

- o n.º 3 do art.º 120º, que estabelece que “a prescrição volta a correr a partir do dia em que cessar a causa de suspensão”;

- o n.º 2 do art.º 121º, que prescreve que “depois de cada interrupção começa a correr novo prazo de prescrição.”

A renovação do prazo de prescrição depois de cada interrupção conduziria a que pudesse eternizar-se a possibilidade de prosseguir processo de contra-ordenação contra o arguido.

. . . o n.º 3 do art.º 121º do Código Penal estabelece uma limitação à admissão de um número infinito de interrupções e à ideia de que a interrupção implica um novo decurso do prazo todo.

. . .

Valendo em matéria contra-ordenacional, por maioria de razão, os motivos que justificam que não se eternize a possibilidade de proceder criminalmente contra o agente de uma infracção, deverá fazer-se aplicação subsidiária deste n.º 3 do art.º 121º.

Neste sentido decidiu o Supremo Tribunal de Justiça no acórdão para uniformização de jurisprudência n.º 6/2001, de 8.III, publicado no DR I-A, de 30.III.2001, em que se concluiu que a regra do n.º 3 do artigo 121º do Código Penal, que estatui a verificação da prescrição do procedimento quando, descontado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal da prescrição acrescido de metade, é aplicável, subsidiariamente, nos termos do art.º 32º do Regime Geral das Contra-

-Ordenações (Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 244/95, de 14 de Setembro), ao regime prescricional do procedimento contra-ordenacional.

E no acórdão do Plenário das Secções Criminais do mesmo Alto Tribunal n.º 2/2002, de 17.I.2002, publicado no DR I-A, de 05.III.2002, se decidiu que o regime da suspensão da prescrição do procedimento criminal é extensivo, com as devidas adaptações, ao regime de suspensão prescricional das contra-ordenações, previsto no artigo 27º-A do DL n.º 433/82, de 27 de Outubro, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 244/95, de 14 de Setembro.

Descendo ao caso sub judicio, temos que, desde 15 de Maio de 1992 até à presente data decorreram, descontados os falados dezoito meses de suspensão, nove anos, onze meses e treze dias.

Sendo, como evidenciado já, o prazo de prescrição da contra-ordenação em causa de cinco anos, patente é que excedido se mostra o prazo contido na previsão do n.º 3 do artigo 121º do Código Penal: sete anos e meio, prazo máximo de prescrição do procedimento contra-ordenacional tributário no caso de ter havido interrupção desse mesmo prazo”.

No caso vertente a infracção reportava-se ao 3º trimestre de 1992, tendo-se, nos termos do probatório, consumado em 15 de Novembro a infracção. O arguido foi notificado de que contra si corria o processo de contra-ordenação em 15 de Julho de 1998. A 1.ª prestação do pagamento ocorreu em 30 de Dezembro de 1994, sendo de 18 o número de prestações mensais a pagar, período durante o qual estaria suspenso o prazo prescricional. Sendo este de 5 anos seria de 7,5 anos, descontado o período de suspensão, o máximo prazo para que a infracção prescrevesse. Ora uma infracção praticada em Novembro de 1992, mesmo descontado o prazo de suspensão de 18 meses, já excedeu em muito aquele período de sete anos e meio. Por isso dúvidas não subsistem quanto à prescrição do procedimento contra-ordenacional.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em julgar prescrito o procedimento contra-ordenacional, assim se negando provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Junho de 2003. — Vítor Meira (Relator) — Alfredo Madureira — Brandão de Pinho.

Acórdão de 25 de Junho de 2003.

Assunto:

Vista ao Mº Pº; omissão da formalidade; nulidade; sanção; anulação do processado.

Doutrina que dimana da decisão:

A omissão de formalidade, traduzida na não abertura de vista ao Mº Pº, prevista no art. 121º nº 1 do C.P.P.T., integra nulidade prevista no art. 201º nº 1 do C.P.Civil.

Tal omissão deve sanar-se ordenando o cumprimento da formalidade omitida e anulando o processado subsequente a ela.

Recurso nº 806/03. Recorrente: Ministério Público; Recorrida: Confeções Tabuense de Seabra & Seabra, Lda; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Do despacho de fls. 125, que indeferiu o requerimento do M^o P^o de fls. 123, no qual arguia uma nulidade, por não lhe ter sido dada vista antes da sentença final, foi interposto recurso para este S.T.A., no qual foram formuladas as seguintes conclusões:

“1 - Antes de proferir a “sentença” recorrida, o M^o Juiz *a quo* não ordenou a abertura de vista ao M^o P^o, como o impõem, claramente, os art^{os} 14^o n^o 2 e 121^o n^o 1 do C.P.P.T. .

2 - Daí que o recorrido tivesse arguido, oportunamente, a nulidade que tal falta de vista integra e requerido a anulação da “sentença” recorrida e, em seguida, que se determinasse a abertura daquela vista.

3 - Todavia, o M^o Juiz, através do despacho ora recorrido, indeferiu aquele requerimento, argumentando que tal vista já tinha sido ordenada a fl. 109.

4 - Porém, essa vista foi manifestamente extemporânea, visto que, à data em que foi concretizada, o director de finanças ainda se não tinha pronunciado, nos termos do n^o 1 do art. 130^o do CPT, pelo que a mesma foi aproveitada para se requerer o cumprimento prévio deste normativo, requerimento este que foi deferido, acabando o director de finanças por cumprir aquele normativo (cfr. fls. 111).

5 - Contudo, após a regularização do processo referido, não foi ordenada, desta vez, a vista em causa, isto é, imediatamente antes da sentença final.

6 - Tal omissão, porque susceptível de influir no exame ou na decisão da causa, integra nulidade, oportunamente arguida, nos termos do n^o 1 do art^o 201^o do CPCivil.

7 - Deve, pois, revogar-se o despacho ora recorrido e anular-se a “sentença” final, ordenando-se a abertura de vista ao M^o P^o, a fim de emitir parecer, nos termos dos art^{os} 14^o n^o 2 e 121^o n^o 1 do C.P.T.T., normativos estes que, face ao exposto, se mostram violados.

Por sua vez, da sentença de fls. 112 e seguintes, foi também interposto, pelo M^o P^o, recurso, dirigido a este S.T.A., cujo quadro conclusivo é o seguinte:

1 - As fotocópias integrais, que constituem fls. 112 a 118 dos autos, a que se deu a aparência de uma sentença, não integram, efectivamente qualquer sentença respeitante a este processo;

2 - Na verdade, além de nelas faltar a assinatura autêntica do M^o Juiz *a quo*, que aparece só fotocopiada, alude a factos que não se referem a este processo como se pode constatar do mesmo;

3 - Ora, nos termos do art. 157^o do CPCivil, aplicável supletivamente, *ex vi* da al. e) do art. 2^o da L.P.P.T., as decisões judiciais “serão datadas e assinadas” não podendo considerar-se assinatura a reprodução da mesma, por meio de fotocópia, pelo que se mostra violado aquele normativo;

4 - Naquelas fotocópias alude-se a factos que nada têm a ver com este processo, como sejam, v.g., uma inexistente resposta ou con-

testação da F. P., nos termos do art. 131^o da L.P.P.T. e um inexistente parecer do M^o P^o, em suposta concordância com aquela resposta;

5 - As mesmas fotocópias começam com a referência a uma “impugnação à liquidação em epígrafe”, quando é certo que inexistente qualquer epígrafe em que se identifique a liquidação impugnada, visto a epígrafe consistir, apenas, no nome da impugnada (cfr. fl. 112);

6 - Depois alude-se a uma pretensa “abusiva, por ilegal, liquidação do IRC, sem se concretizar qual, quando, na verdade o que está em causa nestes autos é uma “impugnação judicial parcial da liquidação adicional de IVA, referente a 1991 e 1992”;

7 - A rectificação operada pelo M^o Juiz, a fls. 121, em que se consigna que “na decisão de fls. 112 a 118, onde se referiu, por mero lapso calami IRC, antes se deveria consignar IVA”, mostra-se incompreensível, visto que, nas ditas fotocópias se alude ora a normativos do CIRS e CIRC, ora do IVA e se cita uma “orientação dos serviços do IRC”;

8 - As mesmas fotocópias terminam com a menção de que “se julga procedente a presente impugnação, consequentemente se anulando a liquidação adicional do IRC, no ano em causa, nos termos impetrados”, sem concretizar qual foi a liquidação anulada e o ano em causa;

9 - Em suma, as fotocópias de fls. 112 a 118, a que se deu uma aparência de sentença, não constituem, efectivamente, uma sentença, a qual deveria ter sido proferida nos termos do art. 123^o do CPPT, normativo este que, assim, se mostra violado;

10 - Daí que se deve decidir que é juridicamente inexistente, neste processo, qualquer sentença e, em consequência, se deve anular todo o processado a partir de fl 112 (inclusive) dos autos, ordenando-se que os mesmos baixem a este tribunal, em ordem a ser proferida sentença legal, após terem sido observados os trâmites legais em falta, entre os quais a vista do M^o P^o, para existir parecer prévio à mesma;

11 - Mesmo que assim se não entendesse, sempre haveria de considerar-se que a sentença recorrida é vaga e parcialmente ininteligível, podendo constituir, a aceitar-se, uma autêntica “chapa” que, devido ao seu grau de abstracção, se pode aplicar, da mesma forma, a diversos casos ... o que é de todo inaceitável, visto que o M^o Juiz não aplica a Lei, a doutrina e a jurisprudência, que cita, aos factos relevantes em causa, falhando , pois, uma das premissas, no silogismo em que se deve traduzir uma correcta decisão judicial;

12 - Assim, a sentença recorrida, ainda que tivesse sido validamente expressa, sempre seria nula, por carência de fundamentação, nos termos do art. 125^o do C.P.P.T., nulidade essa que deveria ser declarada e conduziria igualmente à anulação do processado referido na conclusão 10^a;

13 - Também o 1^o despacho - recorrido - de fls. 125 é juridicamente inexistente, por igualmente ser uma mera fotocópia - à excepção dos n^{os} 123 e 129, que contém - de outro despacho proferido noutro processo, fotocópia essa que inclui a própria assinatura do M^o Juiz recorrido, pelo que, pelas razões supracitadas, expostas relativamente à “a sentença” recorrida, se deve declarar tal inexistência jurídica, com todas as consequências legais;

14 - Antes de proferir a “sentença” recorrida, o Sr. Juiz *a quo* não ordenou a abertura de vista ao ora recorrente, como o impõem, claramente, os art^{os} 14^o n^o 2 e 121^o n^o 1 do C.P.P.T.;

15 - Daí que o recorrente tivesse arguido, oportunamente, a nulidade que tal falta de vista integra e requerido a anulação da sentença recorrida e, em seguida, se determinasse a abertura daquela vista;

16 - Todavia, o Sr. Juiz *a quo*, através do 1º despacho de fls. 125, indeferiu aquele requerimento, argumentando que tal vista já tinha sido ordenada, através do despacho de fls. 109;

17 - Porém, tal vista foi manifestamente extemporânea, visto, à data em que foi concretizada, o director de finanças ainda não se ter pronunciado, nos termos do art. 130º do C.P.P.T., pelo que a mesma foi aproveitada para se requerer o cumprimento desse normativo, o que veio a concretizar-se através do requerimento de fls. 111;

18 - Contudo, após regularização do processo, com a apresentação do referido requerimento de fls. 111, não foi ordenada a vista em causa;

19 - Tal omissão, porque susceptível de influir no exame ou decisão da causa, integra nulidade, oportunamente arguida nos termos do nº 1 do artº 201º do CPCivil;

20 - Deve, pois, revogar-se o despacho recorrido de fl. 125 e anular-se, também por esta razão, a sentença recorrida, ordenando-se a abertura de vista ao Mº Pº, a fim de emitir parecer nos termos dos artºs 14º nº 2 e 121º nº 1 do CPPT, que, face ao disposto, se mostram violados.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Com relevo para a decisão da causa, apura-se dos autos o seguinte:

1 - A fls. 106 foi proferido o seguinte despacho:

“Notifique-se os interessados para alegarem por escrito no prazo de 10 dias - artº 139º do Cód. Proc. Tributário.”

2 - Deste despacho apenas foi notificada a impugnante Confecções Tabuense de Seabra e Seabra, Lda, que, a fls. 107, apresentou as suas alegações.

3 - A fls. 109, é proferido o seguinte despacho:

“Ao Mº Pº - artº 140º do C.P.T.”

4 - A fls. 109 vº, o Mº Pº requereu que fosse dado cumprimento ao art. 130º nº 1 do C.P.T., visto que o Director Distrital de Finanças ainda não se havia pronunciado sobre a procedência ou não do pedido.

5 - Este requerimento foi deferido e, a fls. 111, é proferida informação nos termos do art. 130º do C.P.T.

6 - A fls. 112 e seguintes é proferida sentença, julgando procedente a impugnação.

7 - A fls. 120, o Mº Pº requereu cópia dactilografada da sentença, a qual lhe foi entregue.

8 - A sentença, por despacho de fls. 121, é rectificada, por forma a ler-se IVA onde nela se refere IRC.

9 - A fls. 123, o Mº Pº arguiu a nulidade decorrente de não lhe ter sido dada vista antes da sentença final, conforme prescrito no art. 41º nº 2 do C.P.T., e, do mesmo passo, requereu que se anulasse a sentença final e lhe fosse aberto vista para ser emitido parecer final.

10 - E, a fls. 124, o Mº Pº interpôs recurso da sentença, que foi admitido e alegado, vindo a subir a este S.T.A..

11 - A fls. 125, foi proferido o seguinte despacho:

Documento de fls. 123: indeferido, já que, como consta do despacho de fls. 109, foi dada vista ao Ministério Público, nos termos e para os efeitos do disposto no artº 140º C.P.T. ...

12 - Deste despacho foi, a fls. 126, interposto recurso para este S.T.A.

São, pois, dois os recursos interpostos para este S.T.A.: um do despacho que indeferiu a arguição de uma nulidade e o outro da decisão final.

Logra prioridade de conhecimento o recurso interposto da decisão final pois que foi com a notificação desta que o Mº Pº teve conhecimento da alegada nulidade; de resto, o quadro conclusivo traçado pelo Mº Pº, no recurso interposto do despacho que lhe indeferiu a respectiva arguição, encontra-se também vertido no quadro conclusivo do recurso interposto da sentença.

De entre as questões trazidas às conclusões do recurso da sentença é prioritário o conhecimento da questão relativa à alegada nulidade traduzida no facto de não ter sido ordenada a abertura de vista ao Mº Pº.

Certo é que o Mº Juiz “a quo”, antes de proferir a sentença final, ordenou o cumprimento do disposto no art. 140º do C.P.T. que assim prescrevia:

“Apresentadas as alegações ou findo o respectivo prazo e antes de proferida sentença, o juiz dará vista ao Ministério Público para, se pretender, se pronunciar expressamente sobre as questões de legalidade discutidas no processo.”

O direito do Mº Pº a ser ouvido antes da sentença encontrava-se também contemplando no art. 41º nº 2 da L.P.T.

Do mesmo modo, dispõem agora os artºs. 14º nº 2 e 121º nº 1 do C.P.P.T.

Certo é também que o Mº Pº, na vista que lhe foi aberta, promoveu a sanação de uma outra nulidade, por omissão de uma formalidade prescrita na lei, e que consistia no facto de ainda não ter sido dada oportunidade à F. P. de se pronunciar sobre a procedência do pedido formulado na impugnação (v. art. 201º nº 1 do C.P.Civil e 130º do C.P.T. e 112º do L.P.P.T.).

Esta promoção foi deferida e, em consequência, foi notificada a F. P. que viria a prestar a informação omitida, pronunciando-se pela manutenção das liquidações impugnadas.

Seja como for, também é certo que a oportunidade da vista ao Mº Pº só terá lugar, como prescreve o art. 121º nº 1 do C.P.P.T., e já assim prescrevia o art. 140º do C.P.T., depois de apresentadas as alegações das partes.

No caso dos autos, a F. P. não foi notificada para alegar e, por isso, o despacho a ordenar o cumprimento do disposto no art. 140º do C.P.T. foi prematuro.

De concluir é, pois, que não foi, validamente, dada oportunidade ao Mº Pº para se pronunciar, antes da sentença e depois das alegações, como se prescreve no art. 121º do C.P.P.T., sobre as questões de legalidade suscitadas no processo ou suscitar outras nos termos das suas competências legais.

Ora, nos termos do art. 201º nº 1 do C.P.Civil, a omissão de uma formalidade prescrita na lei é sancionada com a nulidade quando possa influir no exame ou na decisão da causa.

É este o caso da formalidade omitida nos autos pois que o parecer final do Mº Pº é susceptível de influir no exame ou na decisão da causa.

Por outro lado, nos termos do n.º 2 do art. 201 n.º 1 do C.P.Civil, quando um acto tenha de ser anulado, anular-se-ão também os termos subsequentes que dele dependam absolutamente.

Da conjugação destes preceitos resulta não só que deve ser ordenada a requerida vista, assim se sanando a nulidade cometida, como também deve ser anulado todo o processado subsequente a ela, nomeadamente, a decisão final.

Assim sendo, forçoso é concluir, mostra-se prejudicado o conhecimento do recurso interposto a fls. 126, pois que as questões trazidas às suas conclusões foram agora tratadas; de igual modo, se mostra prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas no recurso de que ora se tratou.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso interposto a fls. 124 e em considerar prejudicado o conhecimento do interposto a fls. 126, anulando-se todo o processado a partir de fl. 112, inclusive, devendo ordenar-se a abertura de vista ao M.º P.º para os efeitos do disposto no art. 121.º n.º 1 do C.P.P.T.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Junho de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 25 de Junho de 2003.

Assunto:

Prescrição das sanções por contra-ordenação tributária; art.º 34.º do R.G.I.T.; Prazo; contagem; início do prazo.

Doutrina que dimana da decisão:

O prazo de prescrição das sanções por contra-ordenação tributária, previsto no art. 34.º do R.G.I.T., conta-se a partir da data da condenação definitiva.

Recurso n.º 1076/02. Recorrente: C.V.C. - Comércio, Hotelaria e Turismo, Ld.ª; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exm.º Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

CVC - Comércio, Hotelaria, e Turismo Ld.ª, inconformada com a sentença, a fls. 150 e seguintes, do M.º Juiz do T. T. de 1.ª Instância de Évora, que lhe julgou improcedente a oposição que havia deduzido a execução fiscal, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

“a) O regime jurídico aplicável ao caso vertente é o do art. 34.º do R.G.I.T.

b) Este faz retrotrair o início da contagem do prazo prescricional das sanções contra-ordenacionais à data da sua “aplicação”.

c) Sobre a qual decorreram mais de 5 anos.
d) E sempre, independentemente da interrupção, mais de 7 anos e meio.

c) Pelo que a mesma está prescrita.”

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., emitiu o seguinte parecer:

“Procedem, a meu ver, os fundamentos do recurso, sendo certo que as *aplicações* das sanções (cfr. os arts. 34.º e 52.º do RGIT) datam do ano de 1995 (cfr. fls. 18, 46, 74 e 102).

Porém, não se mostra prescrita, ainda, a dívida por custas (2 140\$00), que goza do prazo prescricional ordinário (20 anos: art. 309.º do C. Civil).

Termos em que sou de parecer que o recurso merece provimento parcial.”

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

1) Em 22 de Dezembro de 2000 foi instaurada na Repartição de Finanças do Concelho de Évora a execução fiscal n.º 0914-00/103715.3 contra a oponente CVC - Comércio, Hotelaria e Turismo, Ld.ª, com sede na Praça do Giraldo, n.º 7, nessa cidade, por dívidas das seguintes coimas fiscais: esc. 27 624\$00 (vinte e sete mil seiscientos e vinte e quatro escudos), esc. 236 108\$00 (duzentos e trinta e seis mil cento e oito escudos), esc. 342 953\$00 (trezentos e quarenta e dois mil novecentos e cinquenta e três escudos) e esc. 50 146\$00 (cinquenta mil cento e quarenta e seis escudos) acrescidas das respectivas custas no valor de esc. 2 140\$00 (dois mil, cento e quarenta escudos) - tudo no montante global de esc. 658 971\$00 (seiscientos e cinquenta e oito mil novecentos e setenta e um escudos) - (vide informação de fls. 10 e as certidões de dívida de fls. 11 a 14 dos autos, cujos teores aqui dou por integralmente reproduzidos).

2) À oponente foi então expedido aviso de citação em 22 de Dezembro de 2000 (v. informação de fls. 10 e a cota de fls. 14 verso dos autos).

3) Deduzindo a interessada a presente oposição em 29 de Janeiro seguinte, conforme carimbo de entrada aposto a fls. 3 dos autos.

4) Aquelas referidas coimas exequendas reportavam-se à não entrega nos cofres do Estado do I.V.A. relativo a cada um dos trimestres de 1993 e haviam sido fixadas definitivamente por sentenças proferidas neste Tribunal Tributário de 1.ª Instância em 05, 08, 15 e 23 de Junho de 1998, das mesmas não tendo sido interposto recurso (vide os documentos de fls. 41 a 44, 69 a 72, 97 a 100 e 125 a 128 verso dos autos, que aqui também dou por reproduzidos na íntegra).

Dispõe o art. 34.º do R.G.I.T.:

As sanções por contra-ordenação tributária prescrevem no prazo de cinco anos a contar da data da sua aplicação, sem prejuízo das causas de interrupção e de suspensão previstas na lei penal.

Segundo Jorge de Sousa e Manuel Simas Santos (R.G.I.T. anotado, 2.ª edição, pg. 293) “aquela expressão “aplicação” da coima é de entender em consonância com os termos em que ela se torna definitiva. Isto é, para este efeito, a aplicação da coima só se materializará quando ela se torna definitiva, quer por falta da impugnação da decisão ad-

ministrativa quer por trânsito em julgado da decisão judicial. Até este momento em que ela se torna definitiva não se estará ainda perante uma coima aplicada, mas sim perante uma mera possibilidade de aplicação.”

Assim sendo e tendo em conta que, como consta do probatório, as referidas coimas foram fixadas definitivamente por sentença do T. T. de 1ª Instância de Évora em 05, 08, 15 e 23 de Junho/98 é a partir destas que se contarão os cinco anos a que alude o art. 34º do R.G.I.T., ressalvando sempre, como aí se prescreve, as causas de interrupção e de suspensão previstas na lei geral, no caso, o R.G.C.O.

Ora, o art. 30º-A do R.G.C.O. prescreve que a prescrição da coima interrompe-se com a sua execução; igual regime decorre do art. 126º nº 1 al. a) do C. Penal.

Segundo o probatório, a execução fiscal respectiva foi instaurada em 22/12/2000.

Este facto interruptivo, por força do art. 126º nº 2 do C. Penal, segundo o qual “depois de cada interrupção começa a correr novo prazo de prescrição”, o tempo anteriormente decorrido.

Assim, o aludido prazo de 5 anos ainda não se mostra decorrido.

O mesmo acontecendo com o prazo de prescrição previsto no art. 30º nº 2 do R.G.C.O., pois que sobre a data das condenações definitivas, por sentença judicial, ou seja, Junho/98, ainda não decorreram sete anos e meio, isto é, o prazo normal da prescrição acrescido de metade.

Em suma, não se mostra prescrita a dívida exequenda relativa a coimas.

Refira-se, por último e a propósito do parecer do Exmº Magistrado do Mº Pº, que a questão da prescrição quanto a custas não só não integra o objecto de recurso como o seu conhecimento não é officioso. Daí que sobre ela não caiba outra pronúncia que não a presente.

Falece, pois, o fundamento de oposição previsto no art. 204º nº 1 al. d) do C.P.P.T., não podendo o recurso proceder.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 25 de Junho de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *Branhão de Pinho* — *António Pimpão*.

Acórdão de 25 de Junho de 2003.

Assunto:

Reclamação de acto de execução fiscal.

Doutrina que dimana da decisão:

Por não afectar a esfera patrimonial dos executados, não é susceptível de reclamação judicial o despacho do chefe das finanças que não suspende o processo de execução fiscal.

Recurso nº 1932/02. Recorrentes: Carlos Leonel Pereira da Silva Cura e outra; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conseqüente Dr. Almeida Lopes.

Em execução fiscal que foi mandada reverter contra Carlos Leonel Pereira da Silva Cruz e Maria de Aires Nunes Cadeireiro da Silva Cruz pelo 13º Bairro Fiscal de Lisboa, os revertidos deduziram oposição e, porque tenha sido penhorado um imóvel dos revertidos, requereram ao órgão de execução fiscal a suspensão da mesma (fl. 96).

Esse requerimento foi indeferido por despacho do órgão de execução fiscal de fl. 98, com fundamento no facto de terem sido deduzidos embargos de terceiro à penhora.

Desse despacho os revertidos reclamaram para o Tribunal Tributário de Lisboa (fl. 101) fundamentada a fls. 112 e seguintes, sustentando que o despacho que não suspendeu a execução viola o artº 169º, nºs 1, 2, 3 e 5 do CPPT.

Por sentença de fls. 134 e 135, o Mº Juiz do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa indeferiu a reclamação por não estar provado o recebimento da oposição e pelo facto de a penhora feita ser provisória, na medida em que tinham sido deduzidos embargos de terceiro contra a penhora.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreram os revertidos para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 139 e seguintes, nas quais concluiu que a sentença é nula pelo facto de a decisão estar em contradição com os fundamentos (a oposição foi deduzida); que existe um bem penhorado aos revertidos; que os embargos de terceiro não desoneram o bem penhorado; e que o bem penhorado tem valor suficiente para garantir a dívida exequenda.

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

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

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Os recorrentes entendem que a sentença é nula por haver uma contradição entre fundamentos e decisão.

Mas não têm razão. Com efeito, o Mº Juiz *a quo* não disse que não havia prova de a oposição ter sido deduzida, mas que não havia prova de ela ter sido recebida, o que são coisas diferentes.

Deste modo, a decisão não está em contradição com a fundamentação.

Há uma questão prévia que obsta ao conhecimento do mérito do recurso: a decisão reclamada não afecta os direitos ou interesses dos recorrentes.

Vejamos:

Por requerimento de fls. 96, os recorrentes requereram ao órgão de execução a suspensão da execução fiscal pelo facto de haver sido penhorado um imóvel.

Esse requerimento foi indeferido por despacho de fl. 98, com fundamento no artº 172º do CPPT.

Foi deste despacho de não suspensão da execução que os recorrentes reclamaram para o tribunal tributário de 1ª instância.

Será esse despacho reclamável ou recorrível para o tribunal tributário?

Nos termos do artº 9º, nº 2, da Lei Geral Tributária, todos os actos em matéria tributária QUE LESEM direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei.

De acordo com o artº 95º, nº 1, da mesma lei, o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o ACTO LESIVO dos seus direitos ou interesses. Podem ser lesivos os actos praticados na execução fiscal [artº 95º, nº 2, al. j), da LGT].

Regulamentando este direito, o artº 276º do CPPT veio dispor: as decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal que no processo afectem os direitos ou interesses legítimos do executado são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1ª instância.

Mas quais são esses actos ou decisões lesivas ou que afectem o executado?

O artº 278º, nº 3, do CPPT dá-nos alguns exemplos de decisões que afectam ou lesam o executado: penhora e sua extensão e prestação de garantias indevidas.

Ora, um despacho que não suspenda a execução é, em si, uma decisão lesiva ou que afecte o executado?

Entendemos que tal despacho não tem a virtualidade de afectar os direitos dos recorrentes. Se no seguimento desse despacho for penhorado algum bem dos executados, então já temos um acto lesivo. Mas sem essa penhora, o despacho a não suspender o processo nada lesa ou nada afecta.

Bem pode acontecer que o Fisco seja negligente em fazer novas penhoras ou que os executados não tenham outros bens para serem penhorados. Nesses casos, não há lesão dos direitos dos executados. Bem pode acontecer que os executados paguem a dívida, caso em que já não há mais qualquer penhora.

O que acontece é que a reclamação das decisões dos órgãos de execução fiscal não está pensada para despachos de natureza meramente processual que esgotam os seus efeitos dentro do processo sem atingirem ainda os direitos dos executados, a sua esfera patrimonial.

Logo, não há que anular um acto processual sem influência na esfera patrimonial dos executados. É um acto meramente interno ao processo.

Daí que, por falta de recorribilidade ou reclamabilidade do acto que não suspendeu a execução, a reclamação devesse ser rejeitada por manifesta ilegalidade da sua apresentação.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em negar provimento ao recurso.

Custas pelos recorrentes, com 300 euros de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 25 de Junho de 2003. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.



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%)

€ 26,80

Depósito legal n.º 25 495/89

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.