



DIÁRIO DA REPÚBLICA

15 de Julho 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 3.º trimestre de 2003**

Acórdão de 2 de Julho de 2003.**Assunto:**

Impugnação judicial. Reclamação graciosa. Prazo de impugnação com base em indeferimento tácito.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A impugnação judicial subsequente a reclamação graciosa, com fundamento em indeferimento tácito desta, deve ser deduzida, sob pena de caducidade do respectivo direito, nos 90 dias seguintes ao 90.º dia subsequente à data da entrada daquela reclamação nos serviços competentes [arts. 123.º n.º 1 al. d) e 125.º do CPT] (no domínio do CPPT - cfr. art.º 106.º - o prazo legal de decisão do órgão competente, quer dizer, o prazo para poder presumir indeferida a reclamação graciosa é agora, por expressa indicação do art.º 57.º n.º 5 da LGT, de 6 meses, contados ainda da data da apresentação daquela reclamação).

II — Não releva, para efeito de aferição da tempestividade daquela impugnação judicial, o eventual, subsequente e, nessa altura, já ineficaz também para o dito efeito, indeferimento expresso da reclamação graciosa, ainda que com fundamento em intempetividade desta.

Recurso n.º 16/03. Recorrente: Ângelo de Jesus Martins, L.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons. Dr. Alfredo Madeira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu, 1.º Juízo, que, julgando procedente a excepção peremptória da caducidade do direito de impugnar - cfr. art.º 123.º do CPT e 102.º do CPPT -, absolveu a Recorrida Fazenda Pública do pedido formulado na impugnação judicial que, contra a liquidação de IRC n.º 8310002742, respeitante ao exercício de 1993 e respectivos juros compensatórios, no montante global de 1.669.161\$00, deduzira, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo a Impugnante e agora Recorrente Ângelo de Jesus Martins, Ldª, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnano pela revogação do julgado, formulou, a final, as seguintes conclusões:

1. O processo à margem indicado radica em reclamação graciosa deduzida em 18/02/97, ao abrigo do artigo 97.º, n.º 2 do CPT, que prevê o prazo de um ano para a sua dedução já que

2. Fundamenta-se em preterição de formalidades essenciais e na inexistência do facto tributável, vícios também invocados na impugnação;

3. Tendo o prazo de cobrança voluntária do imposto terminado a 03.04.96, a reclamação graciosa não podia considerar-se intempetiva já que

4. Fora deduzida menos de 10 meses depois, ou seja, dentro do referido prazo de um ano, que terminava em 03.04.97;

5. A Administração Fiscal não se pronunciou nos 90 dias seguintes à data da entrada na 2ª Repartição de Finanças de Viseu, pelo que

6. Para efeitos da impugnação judicial verificou-se a presunção do indeferimento tácito, nos termos do artigo 125.º do CPT;

7. É duvidoso que uma posterior decisão de indeferimento da reclamação graciosa seja determinante para a impugnação ou possa influenciar-la, sequer;

8. Estar-se-ia a criar um regime de excepção que aproveitaria, apenas, à Administração Fiscal, já que

9. Teria toda a vantagem em decidir fora do prazo legalmente fixado,

10. Dessa forma ficaria com a possibilidade de vir a pôr fim ao processo de impugnação, impedindo até a apreciação do seu mérito;

11. A posição de fragilidade do contribuinte seria manifesta, face a um potencial despacho posterior de indeferimento da reclamação graciosa, já que,

12. Em face da lei, estaria impedido de deduzir nova impugnação, ficando bloqueado e indefeso.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu, depois, mui douto parecer opinando pelo provimento do presente recurso com base no sustentado entendimento de que “... a impugnação judicial ... - tanto no regime do CPT, que é o que ora interessa, como no do CPPT - tem sempre por objecto o acto tributário e nunca a decisão administrativa da reclamação; esta serve apenas para controlo da tempestividade da dedução da impugnação judicial: em caso de silêncio do órgão decisor da Administração Fiscal, a impugnação tem de ser deduzida nos 90 dias seguintes à formação do acto tácito de indeferimento; em caso de acto expresso, a impugnação há-de ser deduzida nos 8 dias seguintes à sua notificação.”

E que “Este é o regime que se extrai, sem dificuldade, da conjugação do art.º 123.º n.ºs 1 d) e 2 com os arts. 120.º e 143.º n.º 1, todos do CPT - sendo que destas últimas normas citadas resulta que o objecto da impugnação judicial é sempre o acto de liquidação, ou melhor, o acto tributário e nunca outro, nomeadamente o em causa neste recurso.”

Colhidos os vistos legais e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

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

- A liquidação n.º 8310002742 foi emitida em 24.01.96, tendo o prazo de pagamento voluntário terminado em 03.04.96.

- A reclamação foi deduzida em 18.02.97, invocando-se, além do mais, preterição de formalidades essenciais e inexistência de facto tributário.

- Estando a reclamação em curso, a impugnante deduz em 18.08.97 impugnação judicial com os mesmos fundamentos.

- Posteriormente, e por despacho datado de 06.11.98, o Ex.m.º Director de Finanças indefere a reclamação, por extemporaneidade.

E, com base nela, particularmente com base no apurado facto de a reclamação graciosa ter sido depois expressamente indeferida por despacho de 06.11.98, e apesar de não poder deixar de reconhecer-se que a impugnação judicial entretanto apresentada o fora bem tempestivamente [cfr. arts. 123.º n.º 1 als. a) e d) e 125.º do CPT], e o respectivo processo haver subido ao Tribunal com a apreciação

pela entidade recorrida, que é a mesma que aprecia a reclamação (cfr., n.º 1 do artigo 130.º do C.P.T.).

Pois a “... *reclamação subiu já com a decisão graciosa (expressa) de indeferimento devidamente notificada à impugnante com os meios de reacção.*”

Decisão que, aditou-se, não foi objecto de qualquer sindicância ou impugnação nem, já perante ela, a Impugnante e ora Recorrente requereu o que quer que fosse, designadamente quanto à eventual *ampliado(ção) do objecto da impugnação por forma a nele incluir a ilegalidade de tal decisão do Ex.mo director de Finanças.*

A final veio a concluir-se, decidindo, mediante invocação de alguma doutrina e jurisprudência que se entendeu aplicável à ajuizada situação factual, além do mais que, “... *Face á decisão de extemporaneidade do processo gracioso, tudo se passa como se a reclamação não tivesse sido deduzida, devendo entender-se que a presente impugnação é intempestiva por não ter sido deduzida no prazo a que aludia o artigo 123.º, n.º 1, alínea a), do C.P.T.*”

Assim se julgando *procedente a excepção peremptória da caducidade do direito de impugnar*, absolvendo-se, consequentemente, a Fazenda Pública do pedido (cfr. fls. 54 a 57 e 60 dos autos).

É contra o assim decidido que, nos termos das alegações oportunamente juntas e de que se deixaram transcritas as respectivas conclusões, se insurge a Impugnante e ora Recorrente sufragando antes, em síntese e fundamentalmente, entendimento de que não releva para ajuizar e decidir acerca da tempestividade da impugnação judicial deduzida, nos termos e mediante invocação de anterior reclamação graciosa, apresentada ao abrigo do disposto no art.º 97.º n.º 2 do CPT e, até então, não administrativamente decidida, a incontrovertida circunstância de, depois de apresentada aquela impugnação judicial, nos termos e prazos estabelecidos pelos artigos 123.º n.º 1 al. d) e 125.º do CPT, ter a dita reclamação graciosa sido, depois, administrativamente indeferida ainda que com fundamento em extemporaneidade.

Recolhe, como se deixa relatado e quanto ao mérito, opinião conforme do Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, bem proficientemente demonstrada no parecer que subscreveu e que, com a reconhecida argúcia, atentamente aponta, de forma clara, aliás, como também é timbre seu, o erro de apreciação e julgamento que subjaz à impugnada decisão judicial, a saber, o erro sobre o objecto do processo de impugnação judicial - sempre o acto de liquidação, enquanto acto tributário, e nunca outro, designadamente o aqui considerado despacho que indefere a reclamação graciosa.

E, tudo visto agora, importa se adiante desde já que a razão está com eles, Magistrado do Ministério Público e Recorrente, não podendo, assim e como ambos perseguem, manter-se o sentido do decidido.

A presente impugnação judicial, tal como decorre dos autos e do probatório, foi intentada com fundamento em indeferimento tácito de reclamação graciosa antes e tempestivamente (cfr. art.º 97 n.º 2 do CPT) apresentada ao competente órgão decisor da Administração Fiscal.

E porque efectivamente apresentada - cfr. carimbo apostado no respectivo rosto a fls. 2 dos autos - dentro dos 90 dias seguintes ao 90.º dia subsequente à data apurada como data de entrada daquela re-

clamação graciosa nos serviços competentes [cfr. arts. 123.º n.º 1 al. d) e 125.º do CPT].

É ela, enquanto meio processual adequado e próprio à proposta impugnação judicial da legalidade da liquidação sindicada, tempestiva por ter sido apresentada dentro do prazo que, nestes casos - de indeferimento tácito - e para o efeito, a lei estabelece,

Não relevando aqui e para o apontado efeito - curar da tempestividade da impugnação judicial de liquidação apresentada em juízo na sequência de anterior reclamação graciosa dirigida à autoridade fiscal competente e não administrativamente decidida no prazo legal [cfr. arts. 125 e 123.º n.º 1 al. d) do CPT] - a invocada e posterior circunstância de aquela autoridade fiscal, mais tarde, vir a decidir aquela reclamação graciosa (*depois de decorrido aquele prazo e de intentada a impugnação judicial*), ainda que para a considerar intempestiva, por entender não lhe ser aplicável o invocado art.º 97.º n.º 2 do CPT.

A impugnação judicial, embora apresentada e correndo alguns termos pela Repartição de Finanças competente - cfr. arts. 124.º, 128.º, 129.º e 130.º do CPT - é seguramente, tal como o próprio nome inculca e o legislador regista - cfr. art.º 127.º n.º 1 do mesmo diploma adjectivo (*dirigida ao juiz do tribunal competente*) -, verdadeiro processo judicial da jurisdição administrativa e fiscal, processo relativamente ao qual e no que tange à apreciação da tempestividade/caducidade do respectivo direito à sua dedução/exercício relevam apenas e só os factos/circunstâncias verificados aquando da respectiva apresentação em juízo.

Ora, nessa altura, tal como vem adquirido nos autos e no apenso onde veio depois a decidir-se a reclamação graciosa, e já perante os invocados e aplicáveis preceitos legais atinentes [cfr. arts. 97.º n.º 2, 123.º n.º 1 al. d) e 125.º, todos do CPT], a impugnação judicial apresentada pela Impugnante e ora Recorrente era tempestiva, como aliás não deixou de considerar-se até na sindicada sentença - cfr. 7.º e 8.º parágrafos de fls. 55.

E daí que não possa manter-se o entendimento que, em sentido diverso e com o invocado apoio que se reclama emprestar-lhe a jurisprudência indicada em nota de rodapé, na sindicada sentença se sufragou, para decidir, traduzido, além do mais, na reconhecida necessidade de, no ajuizado caso dos autos e perante o invocado e posterior indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada (*com fundamento embora na invocada intempestividade desta*) e consequente notificação deste indeferimento, a ora Recorrente não ter *apresentado qualquer articulado superveniente através do qual fosse ampliado o objecto da impugnação por forma a nele incluir a ilegalidade de tal decisão do Ex.mo Director de Finanças.*

O entendimento acolhido e subjacente à impugnada decisão judicial relevaria porventura efeito jurídico útil e bem poderia conduzir à apontada consequência processual - não conhecimento pelo tribunal dos eventuais vícios do acto de indeferimento expresso entretanto proferido pela autoridade administrativa e fiscal a quem fora antes dirigida a dita reclamação graciosa (*escapam à sindicância do tribunal os fundamentos da decisão expressa de indeferimento, como se anotou na impugnada decisão*) -, apenas se, e não é manifestamente o caso, a questionada e entretanto deduzida impugnação judicial tivesse por objecto a sindicância contenciosa e jurisdicional da legalidade daquela decisão administrativa, primeiro tácita e depois expressa.

Fora este o alcance da impugnação/sindicância da entretanto deduzida impugnação judicial e fariam sentido as subentendidas considerações acerca da ausência de impugnação própria e autónoma da decisão administrativa expressa entretanto proferida, bem assim como a não utilização pela ora Recorrente do instrumento processual estabelecido no art.º 51 da LPTA.

Porém e como anota, repete-se, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, no caso dos autos e na verdade:

“... a impugnação judicial ... - tanto no regime do CPT, que é o que aqui interessa, como no do CPPT - tem sempre por objecto o acto tributário e nunca a decisão administrativa da reclamação;”

“esta serve apenas para controlo da tempestividade da dedução da impugnação judicial ...”

“Este é o regime que se extrai, sem dificuldades, da conjugação do art.º 123.º n.ºs 1 al. d) e 2 com os arts. 120.º e 143.º n.º 1, todos do CPT ...”

E, no caso dos autos, é antes bem manifesto que o objecto da presente impugnação judicial é *“... a liquidação, referente ao exercício de 1993, na importância global de 1.669.161\$00 - 1.475.381\$00 de IRC e 193.780\$00 de juros compensatórios ...”*, tal como expressamente se invocou desde logo no intróito da petição inicial oportunamente apresentada (cfr. fls. 2 dos autos).

Donde se imponha, agora e em consequência do provimento do recurso jurisdicional apresentado, que adiante se decretará, concluir pela insustentabilidade da tese acolhida pela impugnada sentença e traduzida na declarada verificada intempestividade da presente impugnação, *por não ter sido deduzida no prazo a que aludia o art.º 123.º, n.º 1 alínea a), do CPPT...*, quando a tempestividade desta se há-de aferir aqui antes de harmonia, nos termos e prazos indicados pelos artigos 123.º n.º 1, al. d) e 125.º do CPT.

Esta é, isso sim, a jurisprudência que esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo vem, sobre o ponto, afirmando repetidamente [cfr., entre outros, os acórdãos de 06.10.94, de 22.06.94, de 03.02.99 e de 06.06.2001, proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs 16.966, 17.331, 22.447 e 25.941).

E é a solução que o legislador tributário expressamente consagrou quer no domínio do Código do Processo Tributário, quer depois e agora já na vigência do Código de Procedimento e Processo Tributário (cfr. artigos 123 n.º 1 al. d) e n.º 2; 125 e 87.º n.ºs 1 e 2 do CPT a que ora correspondem, no CPPT, os artigos 102.º n.º 1 al. d) e n.º 2; 106.º e 70.º n.ºs 1 e 2).

Tal como, não sem com algumas reservas, porventura decorrentes aqui da antes sempre acolhida igualdade de prazo legal para dedução de impugnação judicial/reclamação graciosa, reconhece também Jorge Lopes de Sousa, in Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado, 4ª edição, 2003, pág. 347, em comentário atinente, precisamente às regras estabelecidas pelo art.º 70.º n.ºs 1 e 2 - prazos de apresentação de reclamação graciosa.

Anota, com efeito, este Autor:

“Se o fundamento da reclamação graciosa for a preterição de formalidades essenciais ou a inexistência, total ou parcial, do facto tributário, o prazo será de um ano (n.º 2 deste art. 70.º).”

“Isto significa que, nestes casos de preterição de formalidades essenciais ou a inexistência total ou parcial, do facto tributário, apesar de não ser já admissível impugnação judicial, será admissível a apresentação

de reclamação graciosa com a subsequente possibilidade de a decisão que a indeferir ser impugnada judicialmente ao abrigo do preceituado nos arts. 97.º, n.º 1, alínea c), e 102.º, n.º 2, deste Código e 62.º, n.º 1, alínea d) e 62.º-A, n.º 1 alínea b), do E.T.A.F.

Trata-se de uma solução legal de coerência pouco clara, pois não são descortinaíveis com facilidade as razões de segurança jurídica que obstarão, a partir do referido prazo de 90 dias, à dedução de impugnação judicial directa com fundamento em preterição de formalidades essenciais ou em inexistência, total ou parcial, do facto tributário, mas não obstarão a que ela venha a ter lugar por via indirecta, na sequência de uma reclamação graciosa indeferida.”

Na sequência, aliás, do que regista, em anotação ao art.º 68.º do referido CPPT, que corresponde ao anterior art.º 95.º do CPT, na citada obra a fls. 341:

“Isto significa, assim, que perante o acto tributário de liquidação, o sujeito passivo tem uma tripla possibilidade de reacção:

- apresentar reclamação graciosa, a decidir pelo dirigente do órgão periférico regional da administração tributária;

- pedir a revisão pela entidade que praticou o acto;

- deduzir impugnação judicial.

Todas estas possibilidades, de iniciativa do sujeito passivo, devem ser exercidas dentro dos prazos previstos nos arts. 70.º deste Código, para a reclamação graciosa, 162.º do C.P.A., para o pedido de revisão, e 102.º deste Código, para a impugnação judicial.” (são nossos os sublinhados apostos).

Doutrina que é também e inequivocamente aplicável à situação factual subjacente, de impugnação judicial deduzida com base em indeferimento tácito de reclamação graciosa oportunamente apresentada (cfr. art.º 97.º n.º 2 do CPT).

Pesem embora as preocupações evidenciadas, em sede de fundamentação, pelos arestos invocados pela sindicada sentença, preocupações que o legislador por certo não deixou de considerar e, bem manifesta e expressamente, não acolheu.

Pois, deu antes inequívoca guarida ao regime legal que se deixa enunciado, tal como aliás dele deu também adiante, agora no artigo 111.º do mesmo diploma adjectivo tributário, o CPPT, na redacção introduzida pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, sendo que o seu n.º 5 lhe foi aditado mais tarde pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2003, que corresponde ao art.º 110.º da redacção inicial e ao art.º 129.º do CPT e que, na redacção inicial, correspondia ao art.º 130.º do CPT.

Dele deu adiante, dizíamos, conveniente e bem esclarecedora nota ao consagrar, nos números 3 a 5 do indicado preceito, *preferência absoluta pelo meio judicial de impugnação sobre os meios administrativos, impedindo-se que seja apreciada por via administrativa a legalidade de um acto tributário que seja objecto de impugnação judicial.*

Quando dispõe, estatuinto, acerca dos procedimentos a adoptar nos casos em que porventura tenha sido interposta impugnação judicial e reclamação graciosa ou recurso hierárquico sindicando a mesma liquidação, por um lado, e quanto à competência para, nestes casos, emitir pronúncia decisória.

E porque se deu preferência absoluta ao meio judicial, o que aliás bem se compreende, não surpreende que conseqüente e congruentemente se estabeleça, impondo, *“... a apensação ao processo de impugnação judicial das reclamações graciosas ou recursos hierárquicos*

relativos ao acto tributário impugnado, independentemente de terem sido antes ou depois da recepção da petição de impugnação ... no estado em que se encontrar ... (em).”

Para, deste jeito, permitir que seja “... o tribunal e não a administração tributária que fará a apreciação das questões suscitadas na reclamação graciosa ou no recurso hierárquico ...”, tudo como explicita Jorge Lopes de Sousa na obra citada, agora a fls. 495, sendo apenas nossos os sublinhados.

Assim, não só não era já caso e tempo de proferir a decisão administrativa expressa sobre a antes apresentada reclamação graciosa, pese embora o dever legal de decidir que sobre a administração, abstracta e legalmente, recai - cfr. art.º 9.º do CPA -, como nunca, face ao específico regime legal estabelecido pelo legislador tributário nos apontados preceitos, poderia aquela decisão viabilizar, sustentando, sem mais, a impugnada decisão judicial.

No caso e no ponto, tal como emerge dos indicados preceitos legais, a referida jurisprudência desta Secção viabiliza e o indicado autor também parece sufragar, a competência para a apreciação da eventual intempestividade da reclamação graciosa que serve de suporte legal à impugnação judicial, entretanto e com base na apresentação e não decisão em tempo oportuno e útil daquela, como que se transfere, por clara opção do legislador, para o juiz tributário de 1ª instância a quem cumpre decidir a impugnação judicial e a quem igualmente cumpre verificar, prévia e procedimentalmente, da verificação/ocorrência das necessárias condições de procedibilidade, onde se há-de incluir também a questão da tempestividade da reclamação graciosa que lhe serve de fundamento legal.

Termos em que acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso e, assim, revogar a sindicada sentença, para ser substituída por outra que conheça da impugnação judicial apresentada, se a tanto outra, que não a invocada e improcedente, razão obstar.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Julho de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 2 de Julho 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 146/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Banco de Fomento Exterior, S. A.; Relator: Ex.º Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

A F.P., inconformada com a sentença, a fls. 58 e seguintes, do Mº Juiz do T. T. de 1.ª Instância, que julgou procedente a impugnação deduzida pelo Banco de Fomento Exterior, S.A., daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do respectivo quadro conclusivo, não sem que, antes, tivesse afirmado que o Banco impugnante havia deduzido reclamação graciosa em 2/6/1995.

E no recurso subordinado, interposto pelo Banco, sustenta-se que a dita reclamação graciosa foi apresentada em 31/5/1995 (conclusão 3).

O relator, no entendimento de que a data constante desta conclusão não conferia com a que foi fixada no n.º 3 do probatório - 2/6/95 - e que havia divergência factual a dirimir, opinou pela incompetência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, apenas o fez a F. P., admitindo não ter o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito.

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não pode ser conhecido por este S.T.A., por ser incompetente, em razão da hierarquia.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Na conclusão 3.ª do recurso, interposto pelo Banco BPI, SA, afirma-se:

“Como se refere no art. 27º da p.i., e se comprova com a cópia da reclamação anexa àquela como documento n.º 2 (fls. 13 dos autos da impugnação), a referida reclamação graciosa foi na verdade apresentada, junto dos serviços da Direcção de Finanças de Lisboa, em 31 de Maio de 1995, e não, como se afirma na douta sentença recorrida, e no recurso principal, no dia 2 de Junho de 1996.”

Por outro lado, sob o n.º 3 do probatório fixado na sentença recorrida, refere-se que a ora impugnante em 2/6/1995 apresentou reclamação graciosa ...

Do exposto resulta que existe controvérsia factual quanto à data da apresentação da dita reclamação graciosa, pois que enquanto a sentença recorrida considerou provado que tal ocorreu em 2/6/95 o Banco recorrente situa essa data em 31/Maio/95.

A questão de saber em qual daquelas datas foi a reclamação graciosa apresentada 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 art.s. 21º n.º 4, 32º n.º 1 al. b), 39º e 41º n.º 1 al. a) do E.T.A.F. e 280º n.º 1 do C.P.P.T., determina a incompetência deste S.T.A. para o apreciar, sendo, para tanto, competente o T.C.A.

Termos em que se acorda em julgar este S.T.A. incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso e competente, para o efeito, o T.C.A., pela Secção do Contencioso Tributário. Sem custas.

Oportunamente, remetam-se os autos ao T.C.A., conforme requerido pela F. P. a fls. 149.

Lisboa, 2 de Julho de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 2 de Julho de 2003.

Assunto:

Notificação de acto tributário de liquidação a sociedade.

Doutrina que dimana da decisão:

Deve a impugnante sociedade considerar-se notificada de acto tributário da liquidação de IRC, apesar de a carta registada haver sido devolvida por não ter sido reclamada, não alegando a mesma sociedade qualquer motivo razoável para não ter reclamado tal carta que, por isso, foi devolvida. É que às sociedades é de aplicar a regra processual civil de que o destinatário da correspondência postal se deve ter por notificado, apesar de os papéis serem devolvidos, uma vez que tal regra tem na sua base a presunção de que, se tal não acontecer, o evento é de imputar àquele.

Com efeito é de pressupor que a sociedade tem um serviço de escritório, de porta aberta e atendimento onde se exerce labor diário, o que, em princípio, garantirá a entrega postal ou, pelo menos, a recepção diária, ou quase diária, da correspondência.

Na situação concreta dos presentes autos, conforme consta do probatório, a notificação do acto da liquidação nem era imprevisível, uma vez que na sequência de inspecção, efectuada pela Administração Fiscal, a impugnante foi notificada dos fundamentos das correcções efectuadas, relativas àquele exercício de 1993, através do ofício da Direcção Distrital de Finanças de Lisboa no qual se esclarecia, além do mais, que a liquidação seria notificada a breve prazo.

Recurso n.º 344/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Tetra Construção, S. A.; Relator: Ex.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. A ERFPP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 2º Juízo, 1ª Secção, julgou procedente a impugnação do acto tributário da liquidação de IRC relativo ao ano de 1993 e, por isso, anulou a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

I - A questão a decidir é a caducidade do direito à liquidação impugnada.

II - No aresto foi entendido que, à data de 1998, era obrigatória a notificação das liquidações adicionais por carta registada com aviso de recepção, dado tratar-se de um facto susceptível de alterar a situação tributária dos seus destinatários (artº 65º do CPT).

III - Ao considerar que a notificação da liquidação em causa só ocorreu aquando da citação da impugnante para a acção executiva (em 24/07/00), o Meritíssimo Juiz *a quo* concluiu estar ultrapassado o prazo de caducidade previsto no artº 33º do CPT.

IV - Salvo o devido respeito, contrariamente ao expandido na douta sentença, a notificação das liquidações de IRC, à data a que se referem os autos, tinha por formalidade legal a simples carta registada.

É que,

V - entre o início da vigência do D. Lei 7/96 e 31 de Dezembro de 1999, para a notificação da liquidação do IRC bastava a formalidade legal de simples carta registada.

Ora,

VI - liquidação adicional afrontada reporta-se ao IRC de 1993 (logo, abrangida por aquele dispositivo legal) e

VII - foi remetida para a sede da impugnante em 01/10/98, por carta registada.

VIII - Assim, considera-se efectuada no terceiro dia posterior ao do registo (artº 87º nº 2 do CIRC, na redacção atribuída pelo aludido D. Lei 7/96, de 7/02).

IX - À data do facto gerador do imposto o prazo de caducidade do direito à liquidação era de cinco anos (artºs 79º do CIRC e 33º do CPT).

X - A liquidação adicional foi efectuada e notificada ao recorrido dentro daquele prazo, não estando, pois, extinto o direito àquele liquidação.

XI - A decisão recorrida violou o disposto nos artºs 33º do CPT, 79º e nº 2 do 87º do CIRC (este na redacção atribuída pelo Dec. Lei 7/96, de 7/2).

Apresentou a impugnante e ora recorrida alegações nas quais concluiu que:

A) A questão a decidir é a da caducidade do direito à liquidação impugnada.

B) Nos termos do artº 64º, nº 1 do CPT (em vigor na altura em que deveria ter sido feita a notificação da liquidação - a que corresponde o actual artº 36º, nº 1 do CPPT), “os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam notificados”.

C) Nos termos do artº 65º, nº 1 do CPT (a que corresponde o actual artº 38º, nº 1 do CPPT) as notificações que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção.

D) Quer a doutrina quer a jurisprudência reconhecem, de forma clara, que os actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes referidos no nº 1 do artº 65º do CPT, são, desde logo, os actos tributários - correcção ou fixação da matéria colectável, liquidação de impostos.

E) Os actos de liquidação devem ser notificados por carta registada com AR, tal como dispõe o nº 1 do artº 65º do CPT, mesmo quando as liquidações sejam efectuadas no seguimento e após correcções feitas à matéria tributável e estas correcções tenham sido notificadas aos contribuintes por carta registada com AR.

F) A liquidação adicional de IRC é susceptível de alterar a situação do contribuinte e, por isso, a sua notificação tem de ser pessoal, na modalidade de carta registada com AR, conforme o disposto no artº 65º, nº 1 do CPT, sendo que o nº 2 do artº 87º do CIRC em que se prevê a utilização de carta registada, sem AR, para notificação de actos de liquidação, não é aplicável no caso vertente por se tratar de acto que altera a situação tributária da ora recorrida.

G) Ao contrário do que defende a recorrente, o artº 87º do CIRC (na redacção dada pelo DL nº 7/96, de 7/2, editado ao abrigo da autorização legislativa constante do artº 57º da Lei 39-B/94, de 27/12)

inscreveu-se no âmbito de harmonização das normas do CIRC com o CPT e, assim, não pode prevalecer sobre o disposto no artº 65º nº 1 do CPT (hoje artº 38º nº 1 CPPT).

H) Portanto, essa norma de notificação invocada pela recorrente (nº 2 do artº 87º do CIRC), não tem aplicação na situação em causa nos autos e só pode aplicar-se na notificação de actos de liquidação que não alterem a situação tributária dos contribuintes.

I) Não tendo a ora recorrida recebido a referida notificação por carta registada com aviso de recepção, não pode ter assinado o aviso, pelo que a notificação não se considera efectuada (artº 66º, nº 3 do CPT, a que corresponde o actual artº 39º, nº 3 do CPPT).

J) Ora, uma vez que o IRC em causa respeita ao ano de 1993, a liquidação e respectiva notificação ao contribuinte teriam de ser efectuadas até final de 1998; não o tendo sido, caducou o direito à liquidação.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento de acordo com a jurisprudência da secção que identifica.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 - A impugnante foi sujeita a uma acção de fiscalização tributária referente, além de outros, ao exercício de 1993.

2 - Na sequência desta inspecção, a impugnante foi notificada dos fundamentos das correcções efectuadas, relativas aquele exercício de 1993, através do ofício da Direcção Distrital de Finanças de Lisboa nº 22989, de 18/09/98, mas no qual se esclarecia, além do mais, que a liquidação seria notificada a breve prazo e de que daquela comunicação não cabia qualquer reclamação ou impugnação.

3 - Posteriormente, foi elaborada a liquidação adicional nº 8310012559, referente ao IRC de 1993, a qual foi remetida em 01/10/98, por carta registada à impugnante, mas que veio a ser devolvida por não ter sido reclamada.

4 - A impugnante apenas foi notificada da liquidação referida em 3, aquando da citação para o processo executivo nº 3301-99/100269.4, que corre termos no 4º Serviço de Finanças de Lisboa.

3.1. A sentença recorrida julgou procedente a impugnação do acto tributário da liquidação de IRC, relativo ao ano de 1993, e, por isso, anulou a respectiva liquidação por haver caducado o direito de liquidar pois que sendo a impugnante notificada apenas da fundamentação das correcções realizadas, em relação ao exercício de 1993, foi posteriormente tentada a notificação da liquidação impugnada, mas sem êxito, visto que a carta remetida, para esse fim, veio devolvida.

Acrescenta que à data, em 1998, era obrigatória a notificação das liquidações officiosas adicionais (como é o caso) através de carta registada com aviso de recepção porque se trata de um facto susceptível de alterar a situação tributária dos seus destinatários, nos termos do artº 65º nº 1 do C.P.Tributário e a impugnante apenas foi notificada da liquidação em causa aquando da citação para a acção executiva, em 24/07/00, quando já estava ultrapassado o prazo de caducidade previsto no artº 33º n.º 1 do C.P.Tributário.

Sustenta a recorrente FP que a notificação das liquidações de IRC, à data a que se referem os autos, tinha por formalidade legal a simples carta registada, pois que entre o início da vigência do D. Lei 7/96 e 31 de Dezembro de 1999, para a notificação da liquidação do IRC, bastava a formalidade legal de simples carta registada.

Que a liquidação adicional em questão reporta-se ao IRC de 1993 foi remetida para a sede da impugnante em 01/10/98, por carta re-

gistada pelo que se considera efectuada no terceiro dia posterior ao do registo, nos termos do artº 87º nº 2 do CIRC, na redacção atribuída pelo aludido D. Lei 7/96, de 7/02.

Que à data do facto gerador do imposto o prazo de caducidade do direito à liquidação era de cinco anos (artºs 79º do CIRC e 33º do CPT) tendo a liquidação adicional sido efectuada e notificada ao recorrido dentro daquele prazo não tendo ocorrido a caducidade do direito à liquidação.

3.2. A questão a decidir consiste em determinar se, em Dezembro de 1998, a notificação da liquidação de I.R.C. podia ser efectuada através de carta registada sem aviso de recepção, nos termos do art. 87º 2 do C.I.R.C., ou era exigível tal aviso, nos termos do art. 65.º, n.º 1 do C.P.T.

A FP refere, ainda, nas suas alegações que até à entrada em vigor do CPT, as notificações eram feitas por carta registada simples, conforme o disposto no artº 87º nº 2 do CIRC e que, por força do artº 11.º do Dec. Lei nº 154/91, de 23/04, passou a exigir-se que a notificação das liquidações fosse efectuada por carta registada com aviso de recepção, nos termos do artº 65º nº 1 do CPT tendo-se, posteriormente, retomado o anterior regime da carta registada simples, por força do Dec. Lei nº 7/96, de 7 de Fevereiro, que alterou a redacção do artº 87º n.ºs 1 e 2 do CIRC.

Acrescenta que a notificação da liquidação do IRC por carta registada com aviso de recepção só voltou a ser exigida a partir de 1 de Janeiro de 2000, com a entrada em vigor do CPPT, nos termos do seu artº 38º nº 1, *ex vi* artº 2º nº 1 do Dec. Lei 433/99, de 26/10.

Que entre o início da vigência do Dec. Lei 7/96 e 31 de Dezembro de 1999, para a notificação da liquidação do IRC bastava a formalidade legal de simples carta registada pelo que sendo a liquidação adicional afrontada reportada ao IRC de 1993, logo, abrangida por aquele dispositivo legal e tendo sido remetida à impugnante em 01/10/98, por carta registada, considera-se efectuada no terceiro dia posterior ao do registo, artº 87º nº 2 do CIRC, na redacção do Dec. Lei 7/96, de 7/02.

Conclui que à data do facto gerador do imposto o prazo de caducidade do direito à liquidação era de cinco anos, artºs 79º do CIRC e 33º do CPT, a liquidação adicional foi efectuada e notificada ao recorrido dentro daquele prazo, não ocorrendo, por isso, a questionada caducidade.

Não se questiona que o prazo de caducidade do direito à liquidação era de cinco anos, pois que o cerne da questão se prende com saber se se deve ou não considerar notificada da liquidação adicional dentro de tal prazo.

E em sede de matéria factual fixada está assente que a impugnante, sujeita a uma acção de fiscalização tributária referente ao exercício de 1993 foi notificada dos fundamentos das correcções efectuadas, através do ofício da Direcção Distrital de Finanças de Lisboa nº 22989, de 18/09/98, no qual se esclarecia que a liquidação seria notificada a breve prazo.

Consta, ainda, do probatório que elaborada a liquidação adicional nº 8310012559, referente ao IRC de 1993, foi remetida, em 01/10/98, carta registada à impugnante que veio a ser devolvida por não ter sido reclamada e que a impugnante apenas foi notificada desta liquidação, aquando da citação para o processo executivo nº 3301-99/100269.4, que corre termos no 4º Serviço de Finanças de Lisboa.

Por isso importa determinar se integra notificação relevante o envio desta carta registada relativa à dita liquidação adicional nº 8310012559, referente ao IRC de 1993, e remetida, em 01/10/98, à impugnante, tendo esta sido devolvida por não ter sido reclamada.

3.3. Sustenta a recorrida que, nos termos do artº 65º, nº 1 do CPT (a que corresponde o actual artº 38º, nº 1 do CPPT), as notificações que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterar a situação tributária dos contribuintes são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção pelo que sendo a liquidação adicional de IRC susceptível de alterar a situação do contribuinte a sua notificação tem de ser pessoal, na modalidade de carta registada com AR, conforme o disposto no artº 65º, nº 1 do CPT, não sendo aplicável o nº 2 do artº 87º do CIRC que prevê a utilização de carta registada, sem AR, por se tratar de acto que altera a situação tributária da ora recorrida.

Conclui que uma vez que o IRC respeita ao ano de 1993, a liquidação e respectiva notificação ao contribuinte teriam de ser efectuadas até final de 1998 pelo que não tendo a mesma ocorrido caducou o direito à respectiva liquidação.

Contrariamente sustenta a recorrente FP que, nos termos do artº 87º do CIRC (na redacção dada pelo DL nº 7/96, de 7/2) a notificação das liquidações de IRC, à data a que se refere a notificação questionada, tinha por formalidade legal a simples carta registada pois que entre o início da vigência do D. Lei 7/96 e 31 de Dezembro de 1999, para a notificação da liquidação do IRC bastava a formalidade legal de simples carta registada.

Como a notificação da liquidação adicional em questão se reporta ao IRC de 1993, abrangida por aquele dispositivo legal, e foi remetida para a sede da impugnante em 01/10/98, por carta registada, considera-se efectuada no terceiro dia posterior ao do registo, nos termos do artº 87º nº 2 do CIRC, na redacção atribuída pelo aludido D. Lei 7/96, de 7/02.

Após a entrada em vigor do CPT passou a ser aplicável aquele artº 65º do CPT às notificações de IRC por haver incompatibilidade entre este preceito e o artº 87º nº 2 do CIRC, por força do artº 11º do DL nº 154/91, de 23-4.

É que o acto que liquida adicionalmente e determina o pagamento de um imposto deve considerar-se como um acto que altera a situação tributária do contribuinte, nos termos daquele nº 1 do artº 65º do CPT.

Contudo e conforme sustenta a FP entre o início da vigência do D. Lei 7/96 e 31 de Dezembro de 1999, para a notificação da liquidação do IRC bastava a formalidade legal de simples carta registada.

E na situação concreta dos presentes autos e conforme consta do probatório (cfr. ponto nº 3), elaborada a liquidação adicional nº 8310012559, referente ao IRC de 1993, foi a mesma remetida em 01/10/98, por carta registada à impugnante, a qual veio a ser devolvida por não ter sido reclamada.

E o que importa determinar é se, como pretende a recorrente FP, se deve considerar notificada a impugnante sociedade apesar de a carta registada haver sido devolvida por não ter sido reclamada.

Entendeu já este STA (cfr. Ac. de 18-2-87, Rec. 4015) que se o destinatário da carta registada e do aviso de recepção se recusar a receber a carta e a assinar o aviso de recepção, a notificação considera-se feita no 3º dia posterior àquele em que a carta foi registada.

Entendeu, ainda, no acórdão de 2-6-99, Rec. 22.529, que o não levantamento, nos correios, de carta registada com aviso de recepção, enviada para o domicílio fiscal do contribuinte, sem que tenha havido alteração do mesmo e sem que ele a tenha recusado, não concretiza a respectiva notificação não sendo a mesma oponível ao interessado carecendo de eficácia pois que “o CPT exigiu ... para a perfeição da notificação o recebimento efectivo, que não meramente presumido, do destinatário”.

Apreciava este acórdão impugnação instaurada por pessoa singular que, normalmente, não possui organização similar à das sociedades.

Na situação concreta dos presentes autos estamos perante impugnação instaurada por uma sociedade não alegando a mesma sociedade qualquer motivo razoável para não ter reclamado tal carta que, por isso, foi devolvida.

E às sociedades é de aplicar o que este último acórdão do STA de 2-6-99, Rec. 22.529, denomina de “dita regra processual civil de que o destinatário da correspondência postal se deve ter por notificado, apesar de os papéis serem devolvidos (uma vez que tal regra) tem na sua base a presunção de que, se tal não acontecer, o evento é de imputar àquele” pois que “de acordo com a regra do *id quod plerumque accidit*, tratando-se de mandatários constituídos (ou de pessoas que a lei lhes equipara) por os não terem - artº 255º do CPCivil ... é de pressupor um serviço de escritório, de porta aberta e atendimento que normalmente existem e onde se exerce labor diário, o que, em princípio, garantirá a entrega postal ou, pelo menos e bem importante para o efeito, a recepção diária, ou quase diária, da correspondência”.

Ainda segundo o mesmo acórdão “já não é assim para os particulares pois ocorrem normalmente situações que prejudicam irremediavelmente tal contacto, para o que podem, aliás, figurar-se as mais variadas hipóteses: pessoas que vivam só, doença prolongada, férias, trabalho fora do domicílio, etc.”.

E na situação concreta dos presentes autos, conforme consta do probatório, a notificação do acto da liquidação nem era imprevisível uma vez que (ponto 2 da matéria factual assente) na sequência da dita inspecção, a impugnante foi notificada dos fundamentos das correcções efectuadas, relativas àquele exercício de 1993, através do escritório da Direcção Distrital de Finanças de Lisboa nº 22989, de 18/09/98, no qual se esclarecia, além do mais, que a liquidação seria notificada a breve prazo.

Do exposto resulta que tem de se entender que a impugnante foi notificada da liquidação adicional nº 8310012559, referente ao IRC de 1993, a qual foi remetida em 01/10/98, por carta registada, apesar de ter sido devolvida por não ter sido reclamada.

Assim sendo é de concluir que ainda não havia decorrido aquele citado prazo de caducidade de cinco anos pelo que procedem as conclusões das alegações do presente recurso.

4. Nos termos expostos concede-se provimento ao recurso, revoga-se a sentença recorrida e julgando a impugnação improcedente não se anula o acto tributário da liquidação questionada.

Custas pela recorrente na 1.ª instância e neste STA, fixando-se, neste, em 50% a procuradoria.

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

Acórdão de 2 de Julho 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. artºs 21º, nº 4, 32º, nº 1, al. b) e 41º, nº 1, al. a) do ETAF e 280º, nº 1 do CPPT].*
- 2 — *Se, nas conclusões das suas alegações, o recorrente invocar matéria de facto que não só contraria, mas também não 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 376/03. Recorrente: Rogério da Silva Sampaio; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Rogério da Silva Sampaio, residente no lugar de Pinheiro, Lagares, Felgueiras, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, que julgou improcedente a impugnação judicial, por si deduzida, contra o acto de liquidação de IRS relativa ao ano de 1997 e juros compensatórios, vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1º O recorrente dedica-se à actividade de comércio por grosso de máquinas e ferramentas, como empresário em nome individual.

2º Dado o tipo de actividade desenvolvida, com múltiplas transacções comerciais, existem dívidas decorrentes da sua actividade que não são cobradas pelo recorrente, nomeadamente, o montante de esc. 1.383.380\$00, devido pela firma RIPASIC - Indústria de Calçado, L.da - cfr. doc. nº. 1 junto com requerimento de impugnação.

3º Nessa medida, no exercício de 1997, o recorrente considerou como despesas gerais, na rubrica “provisões” da declaração de rendimentos modelo 2 de IRS, o referido montante de esc. 1.383.380\$00.

4º No entanto, na sequência de uma inspecção à contabilidade do recorrente, efectuada pela AF e, que teve por objecto o exercício de 1997, foi feita a correcção aritmética à respectiva matéria colectável do recorrente, pelo facto de AF não aceitar como custo do exercício aquela provisão assim efectuada para cobertura de dívidas de clientes de cobrança duvidosa em virtude do recorrente não possuir contabilidade organizada.

5º Apesar da reclamação graciosa efectuada pelo ora recorrente a AF manteve a decisão, de igual forma o Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto indeferiu a impugnação judicial, deduzida pelo recorrente.

6º Mas pugnando pela anulação deste acto tributário, passa-se a expor as razões de não concordância com a referida decisão.

7º Nos termos do artigo 34º nº. 1 do C.I.R.C. são considerados “créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade se considere devidamente justificado, o que se verificará nos seguintes casos:

a) ...

b) *Os créditos tenham sido reclamados judicialmente;*

c) *Os créditos estejam em mora há mais de 6 meses desde a data do respectivo vencimento e existam provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento.”*

8º Quer pela alínea b) quer pela alínea c) do artigo citado, sem dúvida alguma, a provisão apresentada pelo sujeito passivo na declaração de rendimentos é, pela lei, considerado crédito de cobrança duvidosa (cfr. doc. nº. 1 junto no requerimento de impugnação judicial).

9º E, a própria Administração Fiscal no projecto de conclusões, refere que “*face aos elementos existentes, a provisão em causa refere-se à dívida da firma RIPASIC - Indústria de Calçado, Lda, no montante de esc. 2.766.759\$00, cuja execução ordinária, para pagamento da respectiva quantia, corre os seus termos no Tribunal Judicial de Felgueiras.*”

10º Ou seja, a Administração fiscal não tem dúvidas da existência da dívida que serviu de base à declaração da referida provisão, e que é considerado crédito de cobrança duvidosa nos termos do citado artigo 34º do C.I.R.C.

11º A verdade material é, pois, reconhecida pela Administração Fiscal.

12º Não existem dúvidas, por parte da AF, que tal dívida resulta da actividade normal do sujeito passivo.

13º Enquadrando-se tais dívidas, como está bom de ver, na alínea b) do nº. 2 do artigo 34º do CIRC, por se tratarem de créditos em mora há mais de 12 meses.

14º Assim, verifica-se que a Administração Fiscal não aceita o custo referente a provisão, apenas por o sujeito passivo não possuir contabilidade, onde a referida provisão seja evidenciada como tal.

15º Utiliza a Administração Fiscal um argumento formal em detrimento da verdade material, que a própria reconhece e comprovou da sua verdade.

16º De igual forma, o tribunal recorrido faz uso do argumento formal em detrimento da verdade material, embora seja menos exigente que a AF, já que refere que deve existir qualquer registo, mesmo que extracontabilístico que comprove as provisões.

17º Registo que na verdade existe nos “*restantes elementos contabilísticos*” do SP, como refere a AF no seu relatório, pois foi assim que soube a que dívida se referia a provisão do SP.

18º Assim, não concordamos com esta posição da administração Fiscal e com a decisão do tribunal *a quo* pelas razões que a seguir se enunciam:

19º Por um lado, porque, nos termos do artigo 5º nº. 2 da L.G.T., a tributação deve respeitar os princípios da legalidade e da justiça material.

20º E nem a legalidade, nem a justiça material são respeitadas nos casos dos presentes autos, se não for considerado como custo uma provisão como tal considerada, face à lei, nos termos já expostos, e que a própria Administração Fiscal reconhece - uma dívida que

se encontra em fase de cobrança judicial e que serviu de base à qualificação de provisão para efeitos de dedução pelo sujeito passivo.

21º Por outro lado, porque a Administração Fiscal refere que não é possível considerar a provisão, em virtude do sujeito passivo não possuir na contabilidade, uma conta corrente de vários clientes, para assim se poder avaliar quais os créditos de cobrança duvidosa.

22º Quanto a este argumento, parece estar em causa a interpretação do sentido das normas fiscais e a qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, senão vejamos:

23º Efectivamente, a parte final do artigo 33º n.º 1 alínea a) do C.I.R.C., entre outros requisitos, que estão preenchidos no caso concreto, exige ainda que as provisões dedutíveis “*sejam evidenciadas como tal na contabilidade*”.

24º E parece que a Administração fiscal vem exigir que, para assim estar evidenciada, deveria o sujeito passivo possuir uma conta corrente de vários clientes, sendo que a decisão recorrida refere que deve existir qualquer registo que o evidencie.

25º No entanto, o sujeito passivo é tributado em I.R.S. na categoria C e não possui contabilidade organizada, nem a tal é obrigado, estando apenas sujeito directamente às normas do C.I.R.S.

26º O artigo 31º do C.I.R.S. que refere que “*na determinação do lucro tributável das actividades comerciais, industriais e agrícolas seguir-se-ão as regras estabelecidas no Código do I. R. C., com as adaptações resultantes dos artigos seguintes*”.

27º Ou seja, no caso concreto, sem dúvida que o artigo 33º n.º 1 al. a) do Código do I.R.C. se aplica ao sujeito passivo, mas há que fazer as devidas adaptações nesta remissão que é operada pelo Código de I.R.S., conforme resulta do citado artigo 31º do C.I.R.S.

28º Verifica-se ainda, com relevo para o nosso caso, que o artigo 37º do Código do I.R.S. refere que “*A determinação do lucro tributável das actividades comerciais, industriais e agrícolas far-se-á:*

a) *Com base na contabilidade, quando o sujeito passivo a possua;*

b) *Com base nos livros de registo mencionados nos artigos 111º ou 112º, para as actividades da categoria C ou D, respectivamente, quando o sujeito passivo não seja obrigado a possuir contabilidade.*”

29º Assim, na adaptação que a lei manda fazer, nas remissões assim operadas, há que ter em conta que tipos de registos contabilísticos são exigíveis ao sujeito passivo concreto.

30º Ora, a conta corrente de clientes que a Administração Fiscal refere ser necessária para que fosse possível considerar a provisão, só é exigível a quem possua contabilidade organizada, o que não é o caso do sujeito passivo em concreto.

31º E no entanto, a lei não limita a dedução de provisões a quem possua contabilidade organizada e conta corrente de cliente.

32º Assim, não pode deixar de ser considerada como custo fiscal a provisão em causa, apenas pelos argumentos formais enunciados pela AF e pela decisão recorrida, quando a eles não está o contribuinte sujeito.

33º Na verdade, estando o contribuinte obrigado aos registos exigidos em sede de declarações anuais de rendimentos - anexos B1, Q11 e L21 - e demais registos obrigatórios, nomeadamente, os do Código do IVA - art.º 50º - os quais foram cumpridos e devidamente evidenciados, não pode vir a ser-lhe exigido mais do que o necessário.

34º Isto é, não pode ser obrigado a ter contabilidade organizada, pois só nesse tipo de contabilidade se prevê a existência da conta corrente de clientes, tal como exige a AF.

35º Sob pena de serem os livros contabilísticos a darem substância ao direito e não o contrário, mesmo quando a lei o não exige, não deve o argumento da AF proceder.

36º Foi violado o disposto no art.º 5º n.º 2 da LGT, no art.º 33º n.º 1 al. a) do CIRC e nos artigos 31º e 37º do CIRS.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº 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 2.ª, 17.ª e 33.ª da sua motivação, o recorrente questiona matéria de facto.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (artº 704º do CPC), pronunciando-se o recorrente sobre a mesma nos seguintes termos:

- Relativamente à primeira questão suscitada pelo Ex.mo Senhor Magistrado do Ministério Público, ou seja, o alegado pelo Recorrente no artigo 2º das conclusões em que refere que o seu crédito sobre a firma “RIPASIC - Indústria de Calçado, L.da”, monta a esc. 1.383.380\$00, trata-se de lapso de escrita, aliás, verificável pelo doc. nº. 1 junto com requerimento de impugnação para o qual se remete;

- Pretende o Recorrente dizer que o crédito em questão é no montante de esc. 2.766.759\$00;

- Pelo que se requer que não se tenha em consideração o montante ali apontado e substituído aquele valor por esc. 2.766.759\$00, que era o que o Recorrente pretendia dizer.

- Quanto ao demais, o Recorrente deixa à V/ elevada consideração.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir a questão prévia suscitada pelo Exmº Magistrado do Ministério Público, aliás, de conhecimento oficioso.

2 - A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1 - O impugnante exerce a actividade de “comércio por grosso de máquinas-ferramentas”, como empresário em nome individual;

1.1 - a sua mulher desenvolve a actividade de “fabricação de calçado de couro e pele”;

2 - relativamente ao ano de 1997, o impugnante considerou na respectiva declaração de rendimentos modelo 2 de IRS, como despesas gerais, na rubrica “provisões”, o montante de 1.383.380\$00;

2.1 - o impugnante, ao tempo, não possuía (nem a tal estava obrigado) contabilidade organizada;

2.2 - o montante referido em 2 não constava de qualquer outro registo extracontabilístico;

3 - na sequência de fiscalização de que foram alvo por parte dos SPIT e que teve por objecto o exercício de 1997, estes, além do mais, não aceitaram como custo do exercício a provisão referida em 2 com base na seguinte argumentação: “face aos elementos existentes, a provisão refere-se à dívida da firma Ripasic - Indústria de Calçado, Lda., no montante de 2.766.759\$00, cuja execução ordinária para pagamento da respectiva dívida corre termos no Tribunal Judicial de Felgueiras.

Assim, não tendo o sujeito passivo contabilidade organizada, não se verifica o requisito da alínea a) nº 1 do art.º 33º do CIRC, pelo que não se pode considerar custo do exercício aquele valor”;

4 - em consequência, ao resultado apurado de 2.200.537\$00 fizeram crescer a soma de 1.383.380\$00, o que conduziu à liquidação de IRS no montante de 941.627\$00 - cfr. o teor do relatório de fls. 37/46 e do documento de cobrança de fls. 04, ambos do apenso, que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos;

5 - em 22/11/96 o impugnante instaurou no Tribunal Judicial de Felgueiras, contra “Ripasic - Indústria de Calçado, Lda.”, uma execução ordinária - nº 416/96 - para pagamento da quantia de 2.766.759\$00 - doc. de fls. 09/10;

6 - e, em 30/08/01, apresentou a reclamação graciosa apenas contra a liquidação da soma de 941.627\$00 relativa a IRS do ano de 97;

7 - esta reclamação foi indeferida por despacho de fls. 61, em concordância com a proposta de decisão de fls. 51;

8 - o indeferimento daquela reclamação foi notificado ao impugnante em 13/11/01;

9 - esta impugnação foi apresentada no SF em 30/11/01.

3 - Como se entendeu, entre muitos outros, no acórdão do STA de 4/5/94, rec. nº 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. nº 13.326).

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artºs 31º, nº 1, al. b) e 41º, nº 1, al. a) do ETAF e 280º, nº 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. nº 22.470).

4 - Fazendo aplicação de tais princípios ao caso *sub judice*, verifica-se que, nas conclusões das suas alegações, o recorrente refere que:

“2º Dado o tipo de actividade desenvolvida, com múltiplas transacções comerciais, existem dívidas decorrentes da sua actividade que não são cobradas pelo recorrente, nomeadamente o montante de esc. 1.383.380\$00, devido pela firma RIPASIC - Indústria de Calçado, Lda - cfr. doc. nº. 1 junto com requerimento de impugnação ...

17º Registo que na verdade existe nos ‘restantes elementos contabilísticos’ do SP, como refere a AF no seu relatório, pois foi assim que soube a que dívida se referia a provisão do SP ...

33º Na verdade, estando o contribuinte obrigado aos registos exigidos em sede de declarações anuais de rendimentos - anexos B1, Q11 e L21 - e demais registos obrigatórios, nomeadamente os do Código do IVA - art.º 50º - os quais foram cumpridos e devidamente evidenciados, não pode vir a ser-lhe exigido mais do que o necessário ...”.

Ora, é por demais evidente que este circunstancialismo fáctico não só controverte o elenco probatório fixado na decisão recorrida (conclusão 2º), como também dele não consta (conclusões 17º e 33º).

Deste modo, o teor de tais conclusões não oferece dúvidas de que o 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. artºs 21º, nº 4, 32º, nº 1, al. b) e 41º, nº 1, al. a) do ETAF e 280º, nº 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. artº 18º, nº 3 do CPPT).

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 100 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 2 de Julho de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 2 de Julho de 2003.

Assunto:

Emolumentos Dec-Lei 322-A/01. Execução do julgado. Artº 10º nº 5 da Lei 85/01. Juros indemnizatórios e moratórios. Cumulação. Contagem. Aplicação no tempo. Artº 43º da LGT.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — A “compensação” ou “encontro de contas”, a que se refere o artº 10º nº 5 da lei 85/01, de 4Ago, não contraria o caso julgado formado pela sentença anulatória da liquidação de emolumentos e pela proferida na seguinte execução do julgado, se nelas tal questão não foi equacionada, não concretizando inexecução do julgado respectivo.
- 2 — Os vícios ou ilegalidades imputadas ao acto de “compensação”, não respeitantes à mesma execução, só podem ser suscitadas em impugnação judicial autónoma, tendente à respectiva anulação.

- 3 — *Destinando-se os juros indemnizatórios e moratórios a compensar o contribuinte pela mesma privação da disponibilidade da prestação tributária indevidamente liquidada, eles não são cumulativos.*
- 4 — *Assim, os primeiros são devidos até ao termo do prazo da execução espontânea do julgado — artº 43º da LGT.*
- 5 — *E os segundos a partir daí e até efectivo e integral pagamento — artº 102º nº 2 do mesmo diploma.*
- 6 — *Ao que nada obsta o disposto no seu artº 100º por geral em relação à norma especial daquele nº 2.*
- 7 — *Regulando o artº 43º da LGT o conteúdo da obrigação de indemnização, abstraindo do facto que lhe deu origem (não atribuído novos efeitos a tal facto), ele será de aplicação imediata às relações jurídicas já constituídas, subsistentes à data da sua entrada em vigor, nos termos da parte final do nº 2 do artº 12 do Cód. Civil.*
- 8 — *O mesmo critério se aplicando ao cálculo dos juros indemnizatórios, nos termos do artº 12º nº 2 da LGT, fazendo-se a sua contagem segundo as várias taxas legais vigentes no período respectivo.*
- 9 — *O artº 83º nº 4 do CPT - aplicável ex vi do artº 24º nº 3, na redacção do artº 1º do dec-lei 7/96, de 7Fev, estabelecia uma taxa fixa, a aplicar durante todo o período da sua vigência.*
- 10 — *Tendo sido revogado pelo nº 1 do artº 2º do dec-lei 398/98, de 17 Dez que aprovou a LGT e não contendo esta qualquer regra especial sobre o ponto, aplicar-se-á à contagem dos juros indemnizatórios respectivos o regime referido em 8.*

Recurso n.º 388/03. Recorrente: Director Geral dos Registos e do Notariado; Recorrida: SONAE Imobiliária SGPS, S. A.; Relator: Exm.º Cons.º. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pelo Director-Geral dos Registos e do Notariado, do despacho do TT de 1ª Instância do Porto, proferido em 30/11/02, que, deferindo o requerido a fls. 113/17 e nos termos do artº 12º do dec-lei nº 256-A/77, de 17Jun, ordenou se oficiasse ao CSM, “requisitando-se uma ordem de pagamento a favor da Sonae Imobiliária SGPS, S.A, no montante de Euros 35.266.10”.

Fundamentou-se a decisão, em que a Administração deve obediência à decisão judicial anulatória — “*ex natura* constitucional” artº 205 da Constituição —, praticando os actos administrativos e operações materiais executivas necessárias à reintegração efectiva da ordem jurídica violada e “suprimindo todos os efeitos que nela persistam decorrentes do acto julgado ilegal, ainda que apenas de forma consequencial”, sendo que, no caso, não houve qualquer renovação do acto anulado mas, antes, modo inidóneo de cumprimento do julgado.

Assim, a “compensação” efectuada “representa claramente um desrespeito pelo caso julgado”, uma vez que foi decretada a anulação do acto de liquidação impugnado e ordenada a restituição do montante

pago, acrescido dos juros, nada aí se referindo quanto à possibilidade de dedução de qualquer tipo.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1 — No seguimento da douta decisão judicial, referente ao presente processo de execução, o Director-Geral procedeu à emissão da nota discriminativa da quantia a restituir.

2 — Tal quantia foi, efectivamente, paga em 30.07.2002.

3 — Nos termos daquela nota discriminativa foi pago o montante da liquidação anulada (333.755,65 Euros), acrescida dos competentes juros, procedendo-se em seguida à dedução da quantia de 251 Euros, nos termos da nova tabela anexa ao R.E.R.N, bem como da quantia de 33.709,32 Euros, a título de participação emolumentar.

4 — A Direcção-Geral dos Registos e do Notariado não poderia deixar de cumprir o disposto no nº 4 do artigo 10º da referida Lei nº 85/2001, de 4 de Agosto.

5 — Tal dispositivo legal não faz mais do que prever uma compensação a aplicar aos montantes objecto da decisão jurisdicional, aos quais deverão ser deduzidas as quantias relativas ao emolumento devido pelo mesmo acto atendendo ao novo Regulamento Emolumentar dos Registos e do Notariado, aprovado pelo Decreto-Lei nº 322-A/2001, de 14 de Dezembro, bem como as relativas às participações emolumentares dos notários, conservadores e oficiais.

6 — Os montantes a devolver e os acréscimos legais são calculados tomando em consideração os montantes totais anulados, não se operando a compensação nesse momento, mas simplesmente sobre o montante total a devolver pelo Estado ao sujeito passivo.

7 — Não existe, pois, qualquer violação da matéria objecto de caso julgado, como, aliás, reconheceu implicitamente a impugnante.

8 — A inconstitucionalidade da referida Lei, mormente o seu artº 10º, nº 4, nunca foi declarada pelo Tribunal Constitucional, único órgão competente para o fazer (Cfr. artº 233º, nº 1 da Constituição da República Portuguesa e artº 6º da Lei 28/82, de 15 de Novembro), pelo que encontrando-se a referida Lei em vigor, ela é de cumprimento geral obrigatório.

9 — A dedução do montante correspondente à participação emolumentar dos funcionários dos registos e do notariado não viola a Directiva nº 69/335/CEE, relativa às operações de reunião de capitais.

10 — A questão da natureza jurídica da participação emolumentar e a sua conformidade com a citada Directiva nunca foi discutida quer nos tribunais nacionais quer no Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.

11 — Tal deriva da natureza privada da mesma, correspondendo a uma remuneração, historicamente justificada pela origem privada da função, das actividades dos Conservadores e Notários, e que é da sua titularidade exclusiva, não revertendo para o Estado a título de receita pública.

12 — O artigo 43º, nº 1, da LGT assume a natureza de “norma instrumental”, verdadeira “norma de processo”, como tal de aplicação imediata às relações jurídicas já constituídas, subsistentes à data da sua entrada em vigor.

13 — Os juros indemnizatórios calculam-se tendo em consideração a taxa que, sucessivamente, vigorar desde a data do pagamento indevido do tributo.

14 — Só assim se consegue exprimir a medida legal considerada idónea para a mensuração do dano respeitante a uma obrigação pecuniária.

15 — Até 01 de Janeiro de 1999, a taxa de juros compensatórios corresponde à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais.

16 — A partir de 01 de Janeiro de 1999, e nos termos supramencionados, com a entrada em vigor da LGT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro, a taxa de juros compensatórios passa a ser equivalente à taxa de juros legais fixada nos termos do nº 1, do artº 559º do Código Civil.

17 — A Direcção-Geral dos Registos e do Notariado aplicou correctamente todas estas disposições legais.

18 — Quanto aos juros moratórios, foi aplicada correctamente a taxa de 1% ao mês, previsto no artº 3º do Decreto-Lei nº 73/99, de 16 de Março.

Pelo exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, revogar-se a douda decisão recorrida, julgando-se correcta e conforme à lei a compensação efectuada pela ora recorrente bem como os cálculos de juros impugnados.»

E, contra-alegando, concluiu, por sua vez, a dita requerente (de execução de sentença):

«1.^a - O conteúdo do dever de executar a decisão requerida nos presentes autos não resulta do nº 4 do artº 10º da Lei nº 85/2001 mas do trânsito em julgado da sentença, da Constituição da República (arts. 205º, nº 2 e 266º, nº 2) e da lei ordinária (artº 95º da L.P.T.A.);

2.^a - Os termos da execução da sentença requerida nos presentes autos não oferecem quaisquer dúvidas: trata-se de cumprir uma decisão judicial transitada em julgado que consiste, simplesmente, na devolução de uma quantia que foi anulada e no pagamento dos juros legais, tal como determinou o Tribunal;

3.^a - Nos presentes autos não há lugar a qualquer discussão sobre o conteúdo do dever de executar;

4.^a - De nada servirá a invocação de que a dedução a título de “participação emolumentar” decorre da aplicação da parte final do nº 4º do artº 10º da Lei nº 85/2001: qualquer acto que desrespeite o conteúdo da douda decisão a executar, ainda que fundamentado numa lei posterior à anulação, será ilegal;

5.^a - Qualquer acto de execução da sentença que não se traduza na restituição da quantia anulada acrescida dos respectivos juros legais consubstanciará, apesar da alegação do Director-Geral dos Registos e do Notariado, uma alteração superveniente do alcance da sentença do Tribunal - uma clara violação do disposto no artº 205º, nº 2, e, consequentemente, do artº 111º da Constituição da República;

6.^a - Uma norma legal que posteriormente ao trânsito em julgado de decisão venha alterar o sentido desta é manifestamente inconstitucional por violar o disposto nos arts. 2º, 3º, nº 3, 110º, 111º e 206º, todos da Constituição da República Portuguesa;

7.^a - As doudas decisões judiciais em apreço nada referiam quanto à possibilidade de deduções de qualquer tipo, pelo que a imposição de uma “participação emolumentar” representa um claro desrespeito pelo caso julgado;

8.^a - A dedução efectuada pela Direcção-Geral dos Registos e do Notariado viola o dever legal que sobre ela impende de executar a decisão judicial em apreço;

9.^a - A renovação do acto tributário não pode ser efectuada no âmbito da execução de uma sentença anulatória, devendo sempre

traduzir-se num acto autónomo relativamente ao anulado, sendo o culminar de um novo procedimento;

10.^a - A correcta execução da sentença exige a restituição de tudo o que a impugnante pagou e do cômputo dos juros em relação a esse montante;

11.^a - Os emolumentos constituem receitas que o Estado recebe por força de obrigações impostas aos cidadãos pela lei, fixados de uma forma autoritária, através da aplicação da Tabela de Emolumentos definida por lei, constituindo, portanto, verdadeiras receitas coactivas;

12.^a - Pelos mesmos motivos, as quantias denominadas como “participação emolumentar”, retiradas daqueles montantes cobrados a título de emolumentos, são receitas obtidas de forma coerciva pelo Estado;

13.^a - Os montantes definidos na Tabela anexa ao R.E.R.N. já incluem todos os custos, pelo que os montantes agora exigidos ao abrigo desta Tabela já incluem a “participação emolumentar”, não sendo adm issível que a mesma seja paga por duas vezes pelo mesmo acto;

14.^a - Caso assim não se entenda, é manifesto que a “participação emolumentar” agora exigida viola o direito comunitário, nomeadamente o disposto na citada Directiva 69/335/CEE do Conselho;

15.^a - A liquidação emolumentar que veio a ser anulada foi paga no dia 13.10.1997 e, até à entrada em vigor da L.G.T. no dia 1.01.1999, a taxa dos juros indemnizatórios a aplicar na presente situação é de 11%, nos termos do Aviso nº 180/97, de 6 de Maio, que fixou em 6% a taxa de desconto do Banco de Portugal;

16.^a - A entrada em vigor da LGT alterou a forma de determinação dos juros, passando a aplicar-se as taxas legais sucessivamente em vigor nos diferentes períodos de contagem dos juros, pelo que a partir de 1.01.1999 e por força das remissões constantes no nº 4 do artº 43º e no nº 10 do artº 35º da LGT a taxa dos juros indemnizatórios passou a ser equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do nº 1 do artº 559º do Código Civil;

EM SUMA:

17.^a - O abatimento de uma quantia a título de “participação emolumentar” é ilegal, por violação do disposto nos arts. 205º, nº 2, 266º, nº 2, da Constituição da República e nos arts. 95º e 96º da LPTA e arts. 5º e ss, do DL nº 256-A/77, e do direito comunitário, nomeadamente da Directiva 69/335/CEE do Conselho;

18.^a - O cômputo dos juros indemnizatórios efectuado pela Direcção-Geral dos Registos e do Notariado é, igualmente, ilegal, por violação do disposto nos arts 24º e 83º do Código de Processo Tributário.

Termos em que deverá negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a douda decisão recorrida.»

O Exmº magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por, nos termos do artº 100º da LGT, ter de ser integralmente executado o julgado anulatório, como operou a decisão ora recorrida, tanto mais que não foi efectuada nova liquidação emolumentar, de acordo com a portaria 322-A/01, de 14-12.

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

Em sede factual, vem apurado, nos autos, que:

“1 - no processo de impugnação judicial nº 3/98 deste Juízo e Secção a aqui requerente pediu a anulação da liquidação de emolumentos que lhe foi efectuada, ordenando-se a restituição da quantia de

66.912.000\$00, acrescida dos juros de lei desde 13 de Outubro de 1997 e até integral embolso;

2 - por sentença proferida nesses autos em 31/01/00 foi julgada procedente a impugnação;

3 - a decisão referida em 2) foi confirmada por acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 12/07/00, já transitado em julgado;

4 - a ora requerente apresentou no 6º Cartório Notarial do Porto o requerimento, cuja cópia está junta a fls. 05 e seg., pedindo que seja dada execução integral ao dito acórdão, restituindo-se-lhe a quantia de 66.912.000\$00, acrescida dos juros legais desde 13/10/97 e até integral embolso;

5 - não tendo sido atendido tal requerimento no prazo de 60 dias (artº 6º nº 1 do DL nº 256-A/77, de 17/106), foi instaurado o presente incidente de execução de sentença em 12/02/101.”

Vejamos, pois:

Como se mostra dos autos, foi anulada a liquidação emolumentar referida.

E, em execução da respectiva sentença, foi declarada, nos termos legais, a inexistência de causa legítima de inexecução da mesma e ordenado o respectivo pagamento à impugnante.

Todavia, a Administração operou a “compensação” prevista no artº 10º nº 4 da Lei 85/01, de 4Ago, que a decisão recorrida considerou ilegal.

Ora, tal normativo autorizou o Governo a “alterar as tabelas emolumentares dos registos e notariado” aprovadas pela Portaria nº 996/98, de 25Nov, com as alterações introduzidas pelas Portarias 1007-A/98, de 2 Dez, e 684/99, de 24 Ago - o que se concretizou através do dec-lei 322-A/01, de 14-12 -, mais dispondo que as novas tabelas “se aplicam aos actos registrais e notariais cuja anterior liquidação emolumentar tenha sido anulada por sentença transitada em julgado”, sendo, então, esta integralmente executada, “mediante a restituição da quantia paga, deduzida do valor correspondente aos emolumentos devidos nos termos das novas tabelas, e da parcela correspondente à participação emolumentar dos funcionários dos registos e notariado”.

Consagrou-se, pois, uma “compensação” ou “encontro de contas”, a operar na execução da sentença anulatória da liquidação, tendo em vista o montante emolumentar devido face às novas tabelas.

O que, no entendimento da decisão ora recorrida, violaria o caso julgado constante das preditas sentenças, ambas efectivamente transitadas em julgado.

Ora, nenhuma dúvida de que a impugnação judicial constitui “um recurso de anulação, isto é, um processo constitutivo tendente a obter ou autorizar uma mudança na ordem jurídica existente, que se traduz na anulação do acto tributário inquinado por um vício que afecta a sua legalidade.”

Cfr. Alberto Xavier, Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário, pág. 43, e Mário Aroso de Almeida, Anulação de Actos Administrativos e Relações Jurídicas Emergentes, pág 413: “a sentença de anulação é uma sentença constitutiva que, como tal, introduz uma modificação na ordem jurídica, anulando o acto ao qual se reporta. A anulação concretiza-se na destruição da definição jurídica que o acto tinha introduzido e, por conseguinte, implica, do mesmo passo, a repristinação das definições jurídicas que hoje devem existir, pois que aquela que resultava do acto foi eliminada”.

Sobre o “efeito repristinatório”, como “ressurgimento, durante todo o período de vigência do acto anulado, do regime jurídico que teria vigorado se o acto não tivesse sido praticado” ou efeito “pelo qual as qualificações jurídicas que precedem aquela disposta no acto invalidado readquirem eficácia” - cfr. cit. pág. 226 e, mais pormenorizadamente, pág. 236 e segts. e 289 e segts.

E, no ponto, há que considerar dois aspectos fundamentais:

Por um lado, o respeito pelo caso julgado: “o dever da Administração se conformar com as limitações que a anulação pode projectar sobre o eventual reexercício do poder manifestado através do acto anulado”.

E, por outro, o dever da Administração executar, conformando-se com o facto da anulação do acto e respectivas consequências no plano substantivo, reconstituindo a actual situação hipotética.

Cfr. Mário Aroso, Sobre a Autoridade do Caso Julgado das Sentenças de Anulação de Actos Administrativos, págs. 14/15.

Ora, no caso, não há qualquer ofensa ao caso julgado.

Como ali se refere - pág. 144 -, “fundando-se o novo acto em circunstâncias (elementos; critérios) diferentes daqueles cuja inexistência foi objecto de acertamento, torna-se forçoso reconhecer que se está perante uma questão nova, sobre a qual não se projecta o efeito preclusivo ditado pela sentença, cujo exacto alcance depende do objecto concreto do acertamento judicial”. O caso julgado implica o reconhecimento da existência de determinadas circunstâncias e a sua qualificação jurídica - pág. 128 - . Mas não mais.

A anulação teve por causa um erro nos pressupostos de direito: a violação da Directiva 69/335/CEE pela Port. 996/98, de 25.11.

Ora, nem a sentença anulatória nem a proferida no processo de execução de julgado tiveram em conta ou por qualquer modo se referiram ao novo Regulamento Emolumentar dos Registos e Notariado aprovado pelo dec-lei nº 322-A/01, de 14 Dez: este não faz parte do “acertamento” decisório.

A aplicação daquele diploma não esteve em causa nas preditas decisões pelo que ela se não encontra coberta pela autoridade do caso julgado.

Como refere o citado Autor, Anulação ... pág. 697, o tribunal deve atender ao quadro jurídico que entretanto possa ter sobrevindo, na medida em que ele seja aplicável para decidir a questão.

Ou de outro modo: ao aplicar o novo Regulamento, a Administração não reincidiu nos “vícios” ou ilegalidades praticadas no acto anulado.

Um outro aspecto importa, todavia, ter em conta, com referência ao predito dever de executar: o de saber se o novo acto configura incumprimento de tal dever.

Nenhuma dúvida de que, no seguimento das preditas decisões judiciais, a Administração estava obrigada ao pagamento imediato, à requerente, da mencionada quantia e respectivos juros.

Todavia, a Administração não se negou a fazê-lo, isto é, à predita restituição que operou através, parcialmente, da aludida compensação.

Trata-se de uma pretensão de carácter restitutivo: dever de restituição de um acréscimo patrimonial resultante do acto ilegal.

“A conformação, por parte da Administração, com a anulação decretada pelo tribunal concretiza-se, assim, no cumprimento dos deveres decorrentes da repristinação operada pela sentença, salvo o reexercício do poder, no respeito pelos limites ditados pela autoridade do caso julgado” - cfr. A Anulação ..., cit. pág. 584 e segts.

“O dever inicial de remover as consequências do acto anulado é, assim, compensado pelo exercício do poder de voltar a produzir as mesmas circunstâncias ao abrigo de novo acto de idêntico conteúdo, podendo falar-se, a este propósito, e ainda que em sentido impróprio, na verificação de um fenómeno de compensação”, in cit. pág. 587.

Por outro lado, o reexercício do poder, em termos da prática, pela Administração, de um acto autónomo, configura um limite à execução do dito efeito repristinatório da sentença de anulação.

A referida compensação ou encontro de contas, resultante da lei, não constitui, pois, acto de inexecução da sentença, oferecendo-se, ao contrário, como sua execução natural.

Como refere Alberto Xavier, cit. pág. 87, “o dever de reembolso das somas ilegítimas percebidas consiste em a Fazenda Nacional reintegrar o equilíbrio patrimonial rompido pela efectivação de uma prestação sem base na lei, restituindo a quantia ilegítimamente percebida por inteiro, se a anulação foi total, ou na parte inquinada de ilegalidade, se a anulação foi parcial” já que a fazenda Nacional, no que toca à reintegração do património do contribuinte, fica investida numa verdadeira obrigação com faculdade de alternativa quanto à forma de extinção do seu vínculo, pois sempre pode optar por uma restituição em dinheiro ou pela compensação do seu débito.”

E, no caso, mercê da referida lei 85/01, tal compensação é até obrigatória.

Nem, em contrário, se argumente com a inexistência da chamada competência dispositiva da Administração para o efeito já que justamente ela resulta do referido dec-lei que obriga tanto a Administração como os próprios tribunais.

Por outro lado, os vícios ou ilegalidades imputadas ao acto de “compensação” não respeitantes à mesma execução, só podem ser suscitadas em impugnação judicial autónoma, tendente à respectiva anulação - como são as que se referem à violação de lei constitucional ou comunitária. Cfr. Mário Aroso de Almeida, Cadernos de Justiça Administrativa, nº 3, págs. 17/18.

Quanto aos juros:

O artº 43º nº 1 da LGT, sob a epígrafe “pagamento indevido da prestação tributária”, determina serem “devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

Tais juros enquadram-se na teoria da responsabilidade civil extracontratual, com fundamento constitucional - artº 22º da Constituição.

Destinam-se, pois, a compensar o contribuinte do prejuízo provocado pelo pagamento indevido da prestação tributária.

Por sua vez, o artº 102º da mesma LGT, epigrafado “execução de sentença”, estabelece - nº 2 - que, no “caso de a sentença implicar a restituição de tributo já pago, serão devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea”.

Assim, “os juros de mora a favor do sujeito passivo, que são admitidos nos casos em que não seja cumprida, pela Administração Tributária, no prazo fixado na lei, uma obrigação de pagamento de uma quantia ao sujeito passivo, destinam-se a reparar os prejuízos presumivelmente sofridos por este, derivados da indisponibilidade da quantia não paga pontualmente, tendo natureza idêntica à dos juros

de mora previstos na lei civil” — Cfr. Jorge de Sousa, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, 1999, pág. 180.

Mas, assim sendo, eles têm a mesma natureza, correspondendo ambos a uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil e destinando-se a reparar os prejuízos advindos ao contribuinte do desapossamento e consequente indisponibilidade de um determinado montante pecuniário, *recte*, da prestação tributária.

Ainda que os respectivos factos geradores sejam diferentes - num caso a liquidação ilegal, no outro o atraso no pagamento —, sempre está presente uma obrigação indemnizatória derivada da produção de determinados danos ou prejuízos provocados por aquela indisponibilidade.

E, justamente, dos mesmos prejuízos, ou de igual natureza.

Mas, assim sendo, eles não podem ser cumuláveis em relação ao mesmo período de tempo.

Como refere o mesmo autor - CPPT Anotado, 3ª edição, pág. 336 -, “na medida em que haja juros de mora, não haverá direito a juros indemnizatórios, pois, naturalmente, não se poderia justificar uma dupla compensação pela mesma privação da disponibilidade da quantia indevidamente paga”.

Nem em contrário se objecte com a parte final do artº 100º da dita LGT onde se estabelece que a plena e imediata reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, a que a Administração está obrigada, compreende “o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”.

É que, como igualmente ali se refere, “sendo o nº 2 do artº 102º uma norma especial sobre a execução de sentença, enquanto o artº 100º assume a natureza de uma norma geral sobre a execução de decisões favoráveis ao sujeito passivo, ela deverá prevalecer sobre a do artº 100º, quando a decisão a executar é uma decisão judicial”, como acontece no caso concreto.

É, assim, de concluir serem devidos juros indemnizatórios até ao termo do prazo da execução espontânea do julgado e juros moratórios a partir daquele prazo e até efectivo e integral pagamento.

Cfr, aliás, no sentido exposto, os Acs. deste STA de 17/04/02 Rec. 19.107 e de 20/11/02 Rec. 1079/02.

Por outro lado, a sua contagem e taxa deve ser feita tendo em conta as normas que sucessivamente vigoram desde a data do pagamento indevido do tributo.

Na verdade, aquele artº 43º assume a natureza de uma norma instrumental ou processual, sobre o modo de realização de um direito de indemnização preexistente - cfr. artº 22º da Constituição - e não como constitutiva de um novo direito indemnizatório.

Pelo que, para efeitos de aplicação das leis no tempo, deverá ter tratamento idêntico às normas processuais propriamente ditas.

Pois, não dispondo obviamente sobre as condições de validade substancial ou formal de qualquer facto, “só pode qualificar-se como uma norma que dispõe sobre os efeitos de factos e, consequentemente, sobre o conteúdo da relação jurídica que com base neles se constituiu”.

Como escreve o mesmo autor, in CPPT Anotado, 4ª edição, pág. 305, nota 12:

“A consequência jurídica da atribuição do direito a juros indemnizatórios não representa uma nova valoração do facto ilícito, gerador

da obrigação de indemnizar, pois os efeitos desse facto continuam a ser os definidos pelas leis constitucional e civil vigentes no momento em que ele ocorreu, isto é, a obrigação de indemnizar todos os danos com ele conexados, numa relação de causalidade adequada.

O que se estabelece é apenas uma nova forma de determinar o valor desses danos, baseada numa presunção de que o prejuízo resultante da indisponibilidade da quantia paga coincide com o montante legal dos juros.

Sendo assim, regulando aquele artº 43º da LGT, o conteúdo da obrigação de indemnização, abstraindo do facto que lhe deu origem (não atribuindo novos efeitos a tal facto), ele será de aplicação imediata às relações jurídicas já constituídas, subsistentes à data da sua entrada em vigor, nos termos da parte final do nº 2 do citado artº 12º (do Cód. Civil).

E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, quanto às taxas propriamente ditas, dos juros indemnizatórios, devendo aplicar-se o artº 12º nº 2 da LGT, fazendo-se a sua contagem segundo as várias taxas legais que vigoraram no período respectivo, “aplicando cada uma delas relativamente ao período da sua vigência” - Cfr. cit. pág. 306.

Na verdade, como se refere no Ac. deste STA, de 20-02-02 Rec. 26.669, elas “exprimem a medida legal, considerada idónea para a mensuração do dano respeitante a uma obrigação pecuniária”.

Ora, como se disse, o acto de liquidação em causa e o respectivo pagamento teve lugar em 13Out97.

E o artº 24º nº 3 do CPT dispunha dever o montante dos juros indemnizatórios ser calculado, para cada imposto, nos termos dos juros compensatórios devidos a favor do Estado, de acordo com as leis tributárias.

E o seu artº 83º nº 4, na redacção do artº 1º do dec-lei nº 7/96, de 7 Fev., fazia corresponder a taxa de juros compensatórios à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de 5 pontos percentuais.

Este artº 83º foi todavia revogado pelo nº 1 do artº 2º do dec-lei 398/98, de 17Dez, que aprovou a LGT, que não contém qualquer regra especial sobre o ponto, de modo que a partir da entrada em vigor desta se aplicarão as regras gerais sobre a matéria, nos sobreditos termos.

Assim, até à entrada em vigor da LGT, em 01Jan99, aplica-se para o efeito, a taxa básica de desconto do Banco de Portugal, em vigor em 13-10-97, data do pagamento dos emolumentos cuja liquidação foi anulada, acrescida de 5 pontos percentuais, tratando-se pois de uma taxa fixa - cfr. cit. pág. 305, nota 13 -, seja, 11% nos termos do Aviso nº 180/97, de 6Mai, que fixou em 6% a taxa de desconto do Banco de Portugal.

E, a partir daí, a taxa dos juros indemnizatórios passou a ser equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do nº 1 do artº 559º do Cód. Civil.

Assim, no período compreendido entre 1/01/99 e 16/04/99, tais juros devem ser contabilizados à taxa de 10%, conforme a Port. 1171/95, de 25Set, e entre 17/04/99 e 13/03/01, 60 dias após a apresentação do requerimento de execução em 12-01-01, a de 7% - Port. 263/99, de 12-04.

E a partir daquela última data são devidos juros moratórios, sobre que a ora recorrida não levanta qualquer questão.

Termos em que se concede provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, julgando-se legal a predita “compensação” e atribuindo-se à requerente juros indemnizatórios e moratórios, nos termos referidos, devendo os primeiros, na parte em que ainda não foram pagos, sê-lo no prazo de 20 dias, a contar do trânsito em julgado do presente aresto.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça em 75 Euros neste STA e em três unidades de conta na 1ª Instância.

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

Acórdão de 2 de Julho de 2003.

Assunto:

Cumulação de impugnações do acto tributário da liquidação de IVA e IRS. Indeferimento liminar. Aplicação subsidiária do artº 31º-A do CPC. Artº 38º, nº 4 da LPTA.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *No domínio da jurisdição administrativa e fiscal a aplicação das regras fixadas no Código de Processo Civil tem natureza supletiva [cfr. artºs 2º, al. e) do CPPT e 1º da LPTA], pelo que só se aplicam na falta de regulamentação nesse domínio.*
- 2 — *Sendo ilegal a cumulação das impugnações dos actos tributários de liquidação de IVA e IRS relativos aos anos de 1997 a 2000, atento o disposto no artº 104º do CPPT, não pode o tribunal ordenar a notificação do impugnante para que este indique qual dos pedidos pretende ver apreciado no processo, aproveitando-se a petição inicial, na medida em que tal possibilidade não lhe é conferida pelo artº 38º, nº 4 da LPTA, aqui aplicável ex vi do disposto no artº 2º, al. c) do CPPT.*
- 3 — *Pelo que a petição inicial terá que ser, assim, liminarmente rejeitada.*

Recurso n.º 538/03. Recorrente: Silvério Torres Azevedo; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — Silvério Torres Azevedo, residente na Rua Dr. Álvaro Monteiro, Lote 17, 5º/esq., Marzovelos, Viseu, não se conformando com o despacho do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu, que indeferiu liminarmente a impugnação judicial do acto tributário da liquidação de IVA e IRS relativos aos anos de 1997 a 2000, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1.º Não existe nenhuma ineptidão da petição inicial que gere a nulidade de todo o processo, a qual só poderia resultar de uma incompatibilidade substancial - artigo 193º n.º 2 c) do C.P.C.

2.º Dado que são os mesmos os fundamentos invocados para a impugnação de todas as liquidações, que têm origem na mesma fiscalização, incidem sobre o mesmo relatório e é o mesmo o tribunal competente para a sua apreciação, apenas diverge a natureza dos tributos e pedidos legalmente incompatíveis por opção legislativa.

3.º Sendo detectada tal cumulação ilegal de pedidos na fase liminar, atento o princípio do máximo aproveitamento dos actos processuais, deveria o recorrente ser notificado para indicar qual o pedido que pretende ver apreciado neste processo, à semelhança do que prescreve para a coligação ilegal o artigo 31.º-A do C.P.C.

4.º O recorrente, desde já, opta pela apreciação do pedido relativo ao imposto sobre o valor acrescentado - IVA.

5.º Não se tendo procedido da forma como ora se alega, com o devido respeito, foram violadas, entre outras, as seguintes disposições legais: artigos 193º, 2 c) e 31º-A do C.P.C.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, uma vez que, sendo a cumulação ilegal, encontra remédio na legislação da jurisdição administrativa e fiscal, concretamente no artº 38º, nº 4 da LPTA, pelo que não há que recorrer ao regime fixado no artº 31º-A do CPC, diploma que só subsidiariamente se aplica na dita jurisdição.

Colhidos os vistos, há que decidir.

2 — Desde logo, importa referir que o recorrente reconhece, na sua motivação do recurso, que não é possível impugnar, cumulativamente, as liquidações adicionais de IVA e IRS, dado que se trata de tributos com diferente natureza, o que viola o disposto no artº 104º do CPPT.

A sua discordância prende-se, apenas, com o facto de que, tendo sido detectada essa cumulação ilegal e atento o princípio do máximo aproveitamento dos actos processuais, o Mmº Juiz “a quo” não devia ter rejeitado liminarmente a petição, mas antes ordenado a sua notificação “para indicar qual o pedido que pretende ver apreciado neste processo, à semelhança do que prescreve para a coligação ilegal o artigo 31.º-A do C.P.C.”.

Mas sem razão.

Com efeito, no domínio da jurisdição administrativa e fiscal a aplicação das regras fixadas no Código de Processo Civil tem natureza meramente supletiva [cfr. artºs 2º, al. e) do CPPT e 1º da LPTA], pelo que só se aplicam na falta de regulamentação nesse domínio.

Ora, dispõe o artº 38º, nº 4 da LPTA, aqui aplicável *ex vi* do disposto no artº 2º, al. c) do CPPT, que “em caso de ilegal cumulação ou coligação, os recorrentes têm a faculdade de interpor novos recursos, no prazo de um mês, a contar do trânsito em julgado da decisão, considerando-se as respectivas petições apresentadas na data de entrada da primeira”.

Do que fica exposto e como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer, se a questão, assim, suscitada encontra o seu campo adequado de resolução no domínio da jurisdição administrativa e fiscal, não faz sentido fazer uso, a título subsidiário, do regime fixado no artº 31º-A do CPC, tal como agora pretende o recorrente.

Deste modo, não conferindo o predito artº 38º, nº 4 ao impugnante essa possibilidade de opção sobre qual dos pedidos deve prosseguir, aproveitando-se a petição quanto a um dos actos tributários da li-

quidação impugnado, continuando os autos apenas quanto a esse pedido, mas tão-só a faculdade de deduzir novas impugnações, no prazo de um mês, não há que proceder à sua notificação para aquele efeito.

Pelo que outra não podia deixar de ser a decisão que não fosse a de rejeição da petição inicial.

3 — Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

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

Lisboa, 2 de Julho de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 2 de Julho 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 1.ª Instância para o STA facto que não consta do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, por isso que, para dele conhecer, falece à Secção de Contencioso Tributário do STA competência hierárquica, cuja assiste à Secção homónima do TCA.

Recurso n.º 597/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: MODELO CONTINENTE, SGPS, SA; Relator: Ex.º Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Inconformada com a sentença do 2º Juízo do TT de 1.ª Instância do Porto, de fls. 201-209 v.º, que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por MODELO CONTINENTE, SGPS, SA, anulando as liquidações adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios em causa, a Fazenda Pública dela interpôs, a fls. 212, recurso para esta formação, culminando a atinente alegação com as seguintes conclusões:

A. Como sociedade do tipo SGPS, a impugnante exerce, para efeitos de IVA, actividades isentas sem direito a dedução e, simultaneamente, actividades sujeitas a imposto que conferem esse direito, gerando um direito à dedução incompleto, ficando obrigada à disciplina do disposto no art.º 23º do CIVA para efeitos de determinação do imposto

dedutível, prevendo essa disposição duas modalidades para a determinação do direito à dedução:

- método da percentagem da dedução ou *pro rata*, como regra geral;

- método da afectação real, por opção do sujeito passivo ou por imposição da Administração Fiscal.

B. A impugnante e a sentença recorrida consideram que, admitindo a necessidade da existência de um *pro rata*, não devem ser considerados alguns rendimentos, designadamente as mais-valias de acções, como deriva do n.º 5 do art.º 23º do CIVA, pois que nas *holdings* se trata de vendas do “activo immobilizado” e os dividendos e juros de suprimentos, por se continuarem a considerar como operações acessórias.

C. Preconiza a Administração Fiscal, designadamente em informação prestada mediante solicitação da impugnante, que o método a seguir no apuramento do IVA dedutível seria o *pro rata* referido no artigo 23º do CIVA, com inclusão no seu denominador dos valores inerentes às colocações temporárias de pequenas participações das disponibilidades de tesouraria, não sendo de aplicar às SGPS o estabelecido no n.º 5 do artigo 23º do CIVA na parte respeitante às operações financeiras, uma vez que, atendendo ao objecto social das SGPS, constituem seus rendimentos os dividendos, os juros de obrigações e outras aplicações financeiras e as mais-valias na venda de títulos, o que implica a sua inclusão no denominador da fracção em que se consubstancia o cálculo do *pro rata*.

D. No que concerne às mais-valias de acções e à sua exclusão, ou não, para efeito do cálculo do *pro rata*, por se estar, no caso das *holdings*, perante vendas do activo immobilizado, há que referir que o normativo se refere às transmissões de bens do activo immobilizado que tenham sido utilizados na actividade da empresa, sendo que a venda de acções e as respectivas mais-valias não são bens do activo immobilizado utilizados na empresa, antes fazem parte dos rendimentos que constituem o objecto social das SGPS, pelo que não serão de excluir do cálculo do *pro rata*.

E. No que concerne aos juros e aos suprimentos, considerados pela impugnante como acessórios, igualmente face ao normativo em causa, seriam de excluir, já que, como convém salientar, tais operações consubstanciam a actividade fundamental das SGPS, porque, atendendo ao objecto social das SGPS, a fronteira será difícil de estabelecer, já que a actividade principal é a da aquisição e detenção de participações sociais como forma indirecta do exercício de actividades económicas, sendo de admitir que essas participações temporárias venham a adquirir um carácter mais ou menos fixo, quer por atingirem os limites necessários à sua definição como participações consideradas como forma indirecta de exercício de actividades económicas e assim abrangidas no âmbito da actividade fundamental das SGPS, quer porque, em casos excepcionais, a sua alienação pode ser dispensada, não sendo, portanto, de aplicar a estas sociedades o estabelecido no n.º 5 do artigo 23º do CIVA, no que respeita às operações financeiras apontadas.

F. Ao decidir de forma diferente, a sentença recorrida violou o disposto no artigo 23º do CIVA.

Contra-alegando, a Rcd.ª começa por suscitar a questão da deserção do recurso, por extemporaneidade das atinentes alegações.

De seguida, pugna pela manutenção do julgado.

Manifestando-se sobre tal questão prévia, a Fazenda Pública defende que “o seu prazo para alegações tem início na data da notificação do recorrido”, por isso que conclui pela tempestividade da apresentação das suas alegações.

O distinto PGA refere “que o sustentado pela Recorrente Fazenda Pública a fls. 236 não tem qualquer fundamento”, sendo, por isso, de parecer que o recurso deve ser julgado deserto.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

E, prioritariamente, havemos de nos debruçar sobre a questão da competência hierárquica desta formação, de conhecimento oficioso - artigos 3º da LPTA, 16º do CPPT e 101º e segs. do CPC.

A instância deu como provados os seguintes factos:

1. A impugnante foram efectuadas as liquidações adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios relativo aos anos de 1993 a 1995, cujas cópias fazem fls. 34 a 72 dos autos apensos de reclamação.

2. Contra tais liquidações deduziu a impugnante reclamação graciosa, que veio a ser indeferida parcialmente, de acordo com os fundamentos constantes de fls. 116 a 128 dos autos apensos.

3. A AF efectuou as liquidações sem ter procedido a qualquer visita de fiscalização à impugnante ou pedido elementos complementares.

4. A impugnante era detida pela SONAE, SGPS, SA, na qual se centra um conjunto de serviços fundamentais ao grupo económico em que se inserem. Assim, a SONAE, SGPS, SA, factura os seus serviços à impugnante e esta, por sua vez, procede à (re)facturação, quase pelo mesmo valor, às suas participadas.

5. A impugnante serve, quase exclusivamente, como ponto de passagem de custos entre a sociedade-mãe do grupo e as empresas-netas suas participadas.

Exposto o quadro factual disponível, cabe referir que ele não nos revela a existência de “informação prestada mediante solicitação da impugnante” pela Administração Fiscal sobre “o método a seguir no apuramento do IVA dedutível”, materialidade vertida na terceira conclusão da alegação da recorrente.

Destarte, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção do Tribunal Central Administrativo - Secção de Contencioso Tributário, de competência generalizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 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 2.ª Instância. E isto independentemente de, a final, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a fixação factual, os factos não provados alegados na peça recursiva, são de todo irrelevantes para a decisão do recurso à face da posição de direito que entende adequada.

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

Isto assente, importa referir que segundo o artigo 21º, 4, do ETAF, “a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância”, estabelecendo, em consonância, o artigo 32º, 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 41º de tal diploma que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do TCA) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 32º.”

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

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

Termos em que se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso jurisdicional, competência que assiste àquele outro Tribunal Superior.

Sem custas - artigo 2.º da Tabela.

Lisboa, 2 de Julho de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *António Pimpão* — *Almeida Lopes* (voto pela competência do STA).

Acórdão de 2 de Julho de 2003.

Assunto:

Matéria de facto em recurso interposto do TCA. Ónus da prova.

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.

A Administração Tributária cumpre, tendo em conta o princípio da legalidade Administrativa, nos termos do disposto no art.º 342.º do Cód. Civil, o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, isto é, os pressupostos legais da sua actuação. Ao contribuinte cabe provar a existência dos factos tributários que alegou como fundamento de seu direito, ou seja, a efectiva existência das alegadas transacções.

Recurso: 606/03. Recorrente: Hemapali - Montagens Eléctricas, Ld.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm. Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1 - Hemapali - Montagens Eléctricas, L.da, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso, manteve a sentença que havia julgado improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação do IRS de 1991 e, por isso, manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

A) Os factos constantes dos números 22 a 25, não estão provados e foram apenas suposição do TVT e por virtude de incêndio na sede da Associação Naval 1.º de Maio, a ora impugnante ficou impossibilitada de comprovar a falsidade do que consta do relatório da Inspeção Fiscal.

B) O acórdão recorrido não trata igualmente as partes, pois aceita indícios não fundamentados apresentados pelo Relatório da Inspeção Fiscal, sem que sejam apresentados fundamentos concretos para tal mas já exige que a impugnante apresente testemunhas comprovativas de milhares de serviços efectuados pela impugnante para terceiros ou que estes lhe prestaram.

C) É ilegal a decisão de considerar factos provados os constantes dos números 22 a 25 da matéria de facto, pelo que deve ser anulada a decisão recorrida.

D) Com base nos factos que foram dados como provados, verifica-se que o acto de liquidação impugnado está ferido de invalidade, por vício de fundamentação, pois a fundamentação tem que ser expressa e não implícita, embora possa ser efectuada através da remissão para

as razões de anterior parecer, informação ou proposta, podendo, quanto às razões de direito, além de fazer referência a normas legais, ser integrada pela enunciação do princípio de direito do qual decorra com clareza a motivação do acto - Cfr. Ac. do mesmo tribunal de 21/2/85 (AD 288, pág. 1039).

E) 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 dos factos dados como provados não resulta minimamente que a prestação de serviços nele documentada não corresponda à realidade, pois o que acontece é que, por força da acção de terceiros, não foram pagos os correspondentes valores de IVA ao Estado, ou seja, foram os terceiros que não entregaram o valor do IVA ao Estado.

F) Os factos dados como provados, salvo o caso da Naval 1.º de Maio, não refere em lado nenhum que não foram prestados os serviços nos pontos 6, 9, 13, 15, 18, 20 e 21 da matéria de facto, dada como provada e o facto constante do ponto 2 é apenas a conclusão a que chegou a Direcção de Finanças, mas tal não significa que corresponda à verdade.

G) Por isso, não tendo sido dado como provado que as facturas referidas nos pontos 6, 9, 13, 15, 18, 20 e 21 da matéria de facto não correspondam a trabalhos ou serviços prestados, tem de ser anulada a liquidação, porque se não provaram os factos de que partiu a Direcção de Finanças.

H) Acresce que todas elas 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.

I) 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.

J) 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.

K) Por isso, e por falta ou vício de fundamentação, tem de ser anulada a liquidação adicional de IRC notificada à ora recorrente.

L) Além disso, a impugnante goza da presunção de verdade das declarações fiscais por si emitidas, consagrada no art.º 121.º do Cod. Proc. Trib., não podem ser consideradas as quantias liquidadas adicionalmente.

M) Suspeitando os técnicos tributários que tais facturas são falsas - a declaração do gerente é apenas um princípio de prova -, cabem-lhes a ónus da prova de que as referidas facturas não correspondem a trabalhos efectuados, pois o art.º 77.º 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”.

N) Ora, cabe à Fazenda Pública a prova dessa veracidade dos factos que alega e, além disso, nos termos do art.º 350.º, n.º 1 do Cod.

Civil, “quem tem a seu favor uma presunção legal, escusa de provar o facto a que ela conduz”.

O) 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.

P) E nem o facto de se tratar de um facto negativo, altera o disposto no art.º 342.º, n.º 1 do Cod. Civil, pois como refere o Prof. Antunes Varela (*Manual de Processo Civil*, 2.ª 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 art.º 342.º citado - Cfr. nota 3 dessa página.

Q) Na falta de norma específica sobre o assunto no Código de Processo Tributário vigente ao tempo, aplica-se o disposto no citado art.º 342.º do Cod. Civil e o ónus da prova da falsidade das facturas incumbe à Fazenda Pública.

R) 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-lhes a ónus da prova de que as referidas facturas não correspondem a trabalhos efectuados.

S) 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.º 350.º, n.º 1 do Cod. Civil, “quem tem a seu favor uma presunção legal, escusa de provar o facto a que ela conduz”.

T) Ora, o acórdão recorrido aceita como indícios de simulação, o facto de terceiros não cumprirem as suas obrigações e, mais que isso, terem fugido do país, acusando a ora impugnante de falta de colaboração, sem indicarem como e por que formas essa colaboração se há-de processar e exige que uma empresa de instalações eléctricas, que tem milhares de empreitadas e milhares de contos de facturação, pode provar em concreto uma específica facturação ocorrida vários anos antes, prova essa que, com o espírito anticontribuente que o acórdão recorrido revela, estava sempre votada ao insucesso.

U) A decisão recorrida viola, por erro de interpretação e aplicação, entre outros, os art.ºs. 141.º e 344.º do Cod. Proc. Penal aplicáveis subsidiariamente, o art.º 121.º do Cod. Proc. Trib. e os arts. 342.º, n.º 1 e 350.º do Cod. 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 1991 feita à ora impugnante, com todas as legais consequências.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que se funda, essencialmente, na crítica do julgamento da matéria de facto feito pelo tribunal “a quo” e na violação das regras do ónus da prova.

Acrescenta que quanto ao primeiro fundamento não pode este STA, como tribunal de revista, reapreciar a matéria de facto e quanto ao segundo o acórdão recorrido fez boa interpretação e aplicação das regras do ónus da prova na linha da jurisprudência deste STA.

2 - O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

1) 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. 30 n.º 1.2).

2) A recorrente encontra-se colectada na 2.a Repartição de Finanças da Figueira da Foz.

3) A recorrente foi notificada para proceder ao pagamento da quantia de 64.572.114\$00, resultando a referida liquidação de correcções técnicas a que procedeu a DGCI nos termos do art.º 77.º do CIRC com referência ao exercício do ano de 1991 (v. doc. de fls. 13).

4) A recorrente foi alvo de outras liquidações de IRC relativas aos anos de 1992 e 1993 que se basearam num relatório da DF de Novembro de 1994 (v. art.º 4.º da petição e doc. de fls. 30 e segs.).

5) A liquidação adicional referida em c) supra resultou do facto de, com base no relatório acima referido e que constitui fls. 30 e segs., se ter entendido que a recorrente contabilizou facturas que não correspondiam a transacções efectivamente realizadas ou serviços prestados (v. relatório acima referido a fls. 56).

6) O contribuinte José Duarte Nunes Pinto emitiu em 1991 facturas para a recorrente no montante de 59.3195.400\$00, a que correspondia o IVA de 10.084.400\$00 (v. fls. 42, 99, 101, 103, 106, 108, 109, 111, 112 e 114).

7) O referido contribuinte iniciou a sua actividade em 8.9.88 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 àquela data (v. fls. 42).

8) O mesmo continuou a emitir facturas desde àquela 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. fls. 42).

9) O contribuinte José António Duarte Santos (Verdete), emitiu no ano de 1991 cinco facturas para a recorrente, no montante total de 8.975.000\$00, a que correspondia o IVA de 8.975.000\$00 (v. fls. 43, 163, 164, 165, 166 e 168).

10) Procurado o s.p. na sede pelos SFT, constataram estes que a morada indicada era ocupada por uma senhora com duas crianças, a qual revelou ser divorciada do Verdete e que não tinha nada a ver com ele, que não sabia dele e mesmo que soubesse não dizia (fls. 43).

11) Por informações de terceiros concluíram os SFT que José António Duarte Santos tinha fugido para Angola, mas que, por vezes, vinha a Portugal (fls. 43).

12) Verdete emitiu as facturas identificadas em 9) e não entregou nos cofres do Estado o IVA liquidado nem declarou os valores para efeitos de IRS, sendo que a última declaração modelo 2 que apresentou foi a do ano de 1990, não entregando qualquer outra relativamente aos exercícios de 1991, 1992 e 1993 (fls. 43).

13) A contribuinte Fimartel — Industrial Eléctrica de Coimbra, Lda (fls. 44), emitiu no ano de 1991 duas facturas para a recorrente, no montante total de 8.617.080\$00 (v. fls. 44, 171, 172 e 173).

14) As facturas referidas no ponto antecedente não se encontram contabilizadas, quer no emitente quer no receptor ou utilizador (fls. 44).

15) Carlos Jorge Coelho Gonçalves de Barros (fls. 45) emitiu no ano de 1991 quatro facturas para a recorrente que não correspondem a quaisquer transacções ou serviços, no montante de 5.620.985\$00 a que corresponde o IVA de 955.568\$00 (cf. Tb. fls. 154 a 161).

16) Este contribuinte apresentou a última declaração modelo 2 de IRS de 1991 e enviou a declaração periódica do IVA referente

ao 4.º trimestre de 1991 - período a que respeitam as facturas em questão - mas não enviou o meio de pagamento.

17) O contribuinte de que se vem falando é, também, sócio da firma Figueira Construções, Ld.^a, que também tem outros processos de execução fiscal pendentes da RF (v. fls. 45).

18) A contribuinte Motas & Pereira, Ld.^a (fls. 46), emitiu no ano de 1991 três facturas à recorrente que não correspondiam a transacções efectivamente realizadas ou serviços prestados, no montante de 18.652.200\$00, a que corresponde o IVA de 3.170.874\$00 (vd. tb. fls 176 a 182).

19) Não foi possível aos SFT consultar a contabilidade em virtude de, em finais de 93, a firma ter mudado a sua sede para Lisboa mas, consultando o terminal do IVA, constataram aqueles serviços que não foi enviada a declaração periódica referente ao período em que foram emitidas as facturas (fls. 46).

20) A soma das facturas encontradas na sede da recorrente com outras encontradas na firma Lopes & Couto, Ld.a, referentes ao mesmo ano, totalizam 18.962.050\$00 de serviços prestados quando na declaração modelo 22 do ano de 1991, consta como total de volume de negócios o montante de 18.925.732\$00 (fls. 46).

21) Fozconta — Material de Escritório e Contabilidade, L.^{da} (fls. 50), emitiu em 31/12/91 uma factura para a recorrente, no montante total de 1.200.000\$00 a que correspondia o Iva de 204.000\$00, encontrando-se a factura contabilizada e fazendo o Iva parte da declaração periódica enviada ao SAIVA (vd. fls. 183 e 184).

22) Associação Naval 1.º de Maio (fls. 51) emitiu diversas facturas à recorrente, alegadamente por conta de um contrato de publicidade que não chegou a ser apresentado ao SFT (fls. 186 e segs.).

23) Do total facturado, apenas 15% dava entrada nos cofres do Clube, sendo os restantes 85% devolvidos à recorrente, em regra, através de cheque (fls. 51).

24) A firma passava o cheque pela totalidade da factura da Naval que era depositado nas contas ou da recorrente ou dos sócios desta (fls. 51).

25) O Iva era sempre entregue, na totalidade, à Naval que por sua vez não o entregava ao Estado não tendo apresentado qualquer declaração de rendimentos referente ao ano de 1991 (fls. 51).

26) A Associação Naval 1.º de Maio é um Clube Desportivo, que se dedica à prática de várias modalidades, sendo dirigentes ao tempo: Presidente - Aprígio Jesus Ferreira dos Santos e Vice-Presidente - António Moreira Fonseca (fls. 51).

27) 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. fls. 35, ponto 2.3).

3.1 - O acórdão recorrido negou provimento ao recurso e manteve a decisão recorrida sustentando, em síntese, que o acto recorrido se encontra fundamentado, que a Administração Tributária provou a existência de indícios sérios e credíveis de que as operações a que se refere o probatório não são verdadeiras e que cabia ao contribuinte o ónus da prova da veracidade das mesmas o que não logrou demonstrar.

3.2 - E são, essencialmente, estas as questões que cumpre apreciar por constituírem o objecto do presente recurso.

Com efeito questiona a recorrente o probatório, tal como foi fixado no TCA, ao discutir nas conclusões A), B) e C) das alegações a matéria de facto dada como provada.

Em tais conclusões refere a recorrente que os factos constantes dos números 22 a 25, não estão provados sendo ilegal a decisão de os considerar provados.

Nas conclusões D) a K) sustenta a recorrente a falta de fundamentação pois o acto impugnado fundamenta-se em factos que não são exactos e que dos factos dados como provados, salvo o caso da Naval 1.º de Maio, não resulta que não foram prestados os serviços nos pontos 6, 9, 13, 15, 18, 20 e 21 da matéria de facto, dada como provada e o facto constante do ponto 2 é apenas a conclusão a que chegou a Direcção de Finanças, mas tal não significa que corresponda à verdade.

Que não tendo sido dado como provado que as facturas referidas nos pontos 6, 9, 13, 15, 18, 20 e 21 da matéria de facto não correspondam a trabalhos ou serviços prestados, tem de ser anulada a liquidação, porque se não provaram os factos de que partiu a Direcção de Finanças.

Que todas as facturas 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.

Nas conclusões I), L) e seguintes sustenta a recorrente que o acto de liquidação impugnado está ferido de invalidade por colocar ilegalmente o ónus da prova a cargo da impugnante, que a impugnante goza da presunção de verdade das declarações fiscais por si emitidas, consagrada no art.º 121.º do Cod. Proc. Trib., que o ónus da prova de que as referidas facturas não correspondem a trabalhos efectuados cabe à Fazenda Pública e não à 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.

Refere, ainda, que existe dúvida fundada sobre os valores quantificados no relatório final.

3.3 - Resulta do ponto anterior que 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 art.º 21.º 4 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 art.º 722.º 1 do CPCivil.

Funcionando esta Secção como tribunal de revista não pode apreciar a decisão da matéria de facto constante do acórdão do TCA já que, nos termos do 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 matéria factual dada como assente, pelo acórdão recorrido, nos n.ºs 22 a 25 e relativa às facturas da Associação Nacional 1.º de Maio, não pode, por isso, ser reapreciada por este STA.

3.4 - E igualmente, pelos mesmos motivos, não pode este STA apreciar a interpretação dos factos e as ilações que o TCA daqueles retirou uma vez que “desligados de qualquer interpretação jurídica, constituem matéria de facto subtraída, pois, ao conhecimento do tribunal de revista” (cfr. STA 30-04-03, Rec. 241-03).

Com efeito e como no mesmo acórdão se escreveu, citando Antunes Varela, RLJ, 122.º, 120.º, “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”.

Por isso não pode este Tribunal reapreciar a matéria de facto dada como provada pelo acórdão recorrido nem a interpretação dos factos e as ilações que o TCA daqueles retirou.

Nesta perspectiva não podem ser reapreciados os factos, a interpretação destes ou as ilações que destes foram retiradas e relativas aos serviços não prestados, ainda que facturados e a que se referem as conclusões D) a K) das alegações.

Pelos mesmos motivos não pode este STA reapreciar a prova testemunhal bem como o relatório da inspeção apreciados pelo acórdão recorrido.

3.5 - Nas conclusões D) a K) sustenta, ainda, a recorrente a falta de fundamentação pois o acto impugnado fundamenta-se em factos que não são exactos.

Ainda que sob a invocação de falta de fundamentação sustenta a recorrente que o acto impugnado se fundamenta em factos que não são exactos. Esta afirmação até pressupõe a existência de fundamentação apesar de a recorrente referir a inexactidão dos factos de que a mesma se serviu.

Daí que se possa afirmar, com o acórdão recorrido, que o vício de falta de fundamentação do acto tributário não ocorre já que a fundamentação se destina a permitir ao contribuinte conhecer os motivos pelos quais a Administração decidiu em certo sentido e não noutro, de modo a que aquele acate a decisão ou a impugne graciosamente ou contenciosamente.

Ainda como no mesmo acórdão se escreveu no caso dos autos, resulta da petição inicial que a recorrente compreendeu bem os motivos da decisão, de tal modo que veio alegar que as facturas eram verdadeiras pelo que o acto não sofre de falta ou deficiente fundamentação.

Quanto à questionada falta de fundamentação por o acto impugnado se fundar em factos que não são exactos mais uma vez não poderá deixar de se reafirmar que este STA não pode alterar o probatório fixado.

3.6 - Nas conclusões I), L) e seguintes defende a recorrente que não lhe compete o ónus da prova, que goza da presunção de verdade das declarações fiscais por si emitidas, consagrada no art.º 121.º do Cod. Proc. Trib., que o ónus da prova de que as referidas facturas não correspondem a trabalhos efectuados cabe à Fazenda Pública e não à 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, acrescentando que existe dúvida fundada sobre os valores quantificados no relatório final.

E sobre tal questão escreveu-se no acórdão recorrido que apesar de as facturas se apresentarem formalmente correctas isso, só por si, não significa que traduzam a realidade das operações que titulam, cessando a presunção da veracidade da escrita no caso da existência de indícios sérios de que aquelas operações se não realizaram pois que provando a Administração Tributária a existência de indícios sérios e creíveis de que aquelas operações não são verdadeiras, cabe ao contribuinte o ónus da prova da veracidade das mesmas.

Trata-se de afirmação corrente da jurisprudência deste STA reafirmada recentemente pelo Pleno da Secção no Ac. de 07-05-2003, Rec. 1026-02 que de perto passaremos a acompanhar.

Com efeito, estabelecia o artigo 78.º do CPT que “quando a contabilidade ou escrita do sujeito passivo se mostre organizada segundo a lei comercial ou fiscal, presume-se a veracidade dos dados e apuramentos decorrentes, salvo se se verificarem erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte”.

Nesta perspectiva a recorrente, tendo a sua escrita organizada conforme as exigências legais, não precisaria de provar que são verdadeiros os dados que da mesma contabilidade constam pois que tendo a seu favor tal presunção legal estava dispensado da prova do facto presumido, nos termos dos artigos 349.º e 350.º n.º 1 do Código Civil.

Contudo, a ocorrência de erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva fazem cessar aquela presunção, como do art.º 78.º do CPT resulta.

Por isso a dita presunção cessa no caso de a escrita ou contabilidade se encontrarem formalmente organizadas de acordo com a lei mas tendo erros ou inexactidões ou “indícios fundados” de que, apesar da sua correcta organização, não reflecte a matéria tributável efectiva.

Assim se a contabilidade devidamente organizada na perspectiva da técnica contabilística omitir operações efectuadas ou incluir operações não efectuadas por, nomeadamente, escriturar as denominadas “facturas falsas”, ou seja, se a contabilidade inclui documentos emitidos na forma legal, mas que não correspondem à realidade, porque as operações que deviam reflectir não tiveram lugar, cessa aquela presunção.

E nesta situação a lei basta-se com os referidos “indícios fundados”, ou seja, não impõe à Administração a “prova provada” de que por detrás dos documentos não está a realidade que normalmente reflectem e comprovam, sendo suficiente a existência de indícios fundados para que cesse aquela presunção a favor do contribuinte.

E a partir desse momento deixando este de gozar de tal presunção terá de demonstrar a veracidade dos seus elementos contabilísticos, e respectivos suportes, perante aqueles referidos “fundados indícios”.

Nestas situações em que a Administração Fiscal pratica o acto tributário de liquidação, fundada na existência de determinado facto tributário, por hipótese não revelado pela escrita do contribuinte, compete-lhe provar tal existência como pressuposto da sua actuação o que resulta do princípio da legalidade administrativa segundo o qual os pressupostos da sua actuação são os factos constitutivos do seu direito a agir cuja prova compete à Administração.

E na situação concreta dos presentes autos a Administração Fiscal entendeu, perante os indícios recolhidos, que as facturas a que se refere o probatório não correspondiam às operações comerciais que a contabilidade da recorrente pretendia titular.

Tendo a Administração Fiscal demonstrado haver indícios sérios de que as operações tituladas por aquelas facturas não tinham ocorrido cabe ao contribuinte que invoca o seu direito à consideração das indicadas facturas provar a ocorrência das operações que as ditas facturas titulam.

Como se escreveu no acórdão de 9 de Outubro de 2002, recurso n.º 871/02, “à Administração cumpria apenas, tendo em conta o princípio da legalidade Administrativa e em termos correspondentes ao disposto no art. 342.º do Cód. Civil, o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, seja, dos pressupostos legais da sua actuação. E, ao invés, cabe ao contribuinte provar a existência dos factos tributários que alegou como fundamento de seu direito, seja, a efectiva existência das alegadas transacções”.

Ainda de acordo com o acórdão desta secção de 30-04-03, rec. 241-03, citando Vieira de Andrade, in *Justiça Administrativa*, 2.ª 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” pelo que “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”.

No caso concreto dos presentes autos a Administração Fiscal fez suficiente prova dos pressupostos da tributação perante a existência, fundamentada em relatório de exame à escrita da recorrente de indícios sérios de que as facturas referidas não consubstanciavam operações materiais sendo simuladas com fins meramente fiscais.

Por sua vez a contribuinte não fez prova da existência real de tais transacções ou da veracidade das operações tituladas pelas facturas.

3.7 - Acresce que, conforme se escreveu no citado acórdão de 30-04-03, rec. 241-03, não cabe nos poderes de cognição do STA - art.º 21.º n.º 4 do ETAF - averiguar e decidir da existência ou não da “fundada dúvida” a que se refere o art.º 121.º do CPT pois estaria, então, a imiscuir-se no conhecimento de facto, que, conforme já se referiu, não cabe no âmbito do objecto do recurso de revista.

Assim sendo, improcedem todas as conclusões do presente recurso.

4 - Nos termos expostos, nega-se provimento ao recurso e confirma-se o acórdão recorrido.

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

Lisboa, 2 de Julho de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 2 de Julho de 2003.

Assunto:

Audiência prévia. Falta de declaração do contribuinte. Acto vinculado. Urgência.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Faltado o contribuinte à obrigação de declarar os seus rendimentos para efeitos de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, a Administração procede à liquidação nos termos do disposto no artigo 83º nº 1 alínea b) do respectivo Código, com base na “matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinada”.*
- 2 — *O artigo 60º da Lei Geral Tributária impõe que, neste caso, se faculte ao contribuinte a oportunidade de exercer o seu direito de audiência prévia.*
- 3 — *A tanto não obsta o facto de a liquidação ser feita imediatamente antes do termo do prazo de caducidade do direito à liquidação, já porque o artigo 103º, nº 1, alínea a), do Código de Procedimento Administrativo, não é aplicável ao procedimento tributário, já porque, ainda que o fosse, não há, em tal caso, uma urgência que resulte, objectivamente, do acto e das suas circunstâncias, mas uma falsa urgência, gerada, só, pela demora da Administração.*

Recurso n.º 684/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: J. Sarmiento, L.da. Relator, Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Mm.º Juiz da 1ª Secção do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a impugnação judicial do acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao ano de 1996 deduzida por J. SARMENTO, LDA., com sede em Pedrouços, Maia.

Formula as seguintes conclusões:

“1.

Tendo sido interposta impugnação contra o acto de liquidação oficiosa de IRC relativa ao exercício de 1996, foi proferida decisão, na qual, considerando-se ter existido preterição de formalidade legal por omissão do direito de audiência, se determinou na procedência da impugnação “a anulabilidade do acto impugnado”.

2.

A Administração Tributária actuou exclusivamente no âmbito de poderes vinculados, porquanto a liquidação de IRC ora em crise, foi efectuada por imposição legal, nos termos da alínea c) do n.º 1 do art. 83º do CIRC, pelo facto de a recorrida não ter apresentado a declaração anual de rendimentos para efeitos deste imposto, como lhe competia nos termos dos artigos 94º, n.º 1, b), e 96º do mesmo Código, na redacção vigente ao tempo do cumprimento da obrigação.

3.

Dado que a Administração Tributária, por imposição legal se substituiu à impugnante/recorrida, tal facto, para efeitos de dispensa do direito de audiência nos termos do n.º 2 do art. 60º da LGT, deverá ser equiparado aos casos em que a liquidação se efectua com base na declaração do contribuinte.

4.

Sendo no entanto inquestionável, a existência na esfera jurídica dos contribuintes, do direito a serem ouvidos e a pronunciarem-se nos procedimentos que lhes digam respeito, antes de tomada a decisão final, devendo ser informados do sentido dela, nos termos das disposições conjugadas dos art.s 267º, n.º 5 da CRP, art.s 8º e 100º do CPA, art. 60º da LGT e art. 45º do CPPT.

5.

Atendendo a que a própria lei prevê casos de dispensa e até de inexistência do direito de audiência, haverá que averiguar se teria efectivamente que ter lugar, no caso concreto, já que, do ponto de vista material, o direito de audiência não consiste senão em uma concretização do direito de participação na formação das decisões, constitucionalmente reconhecido.

6.

Já antes da concretização no domínio do processo tributário, através das disposições insertas na LGT e CPPT, este direito de participação se tinha por aplicável no mesmo domínio, por imposição directa face ao preceituado no art. 2º, n.ºs 1, 2, a), 5 e 7 do CPA e art.s 19º, c) e 23º do CPT.

7.

Pelo que não basta qualquer preterição de formalidade legal para conduzir à anulação da liquidação, tendo sido superiormente entendido que a inobservância do dever de a audiência dos interessados após a instrução procedimental, não é fundamento da anulação do acto sempre que, através de um juízo de prognose póstuma, o tribunal conclua que a decisão tomada era a única possível. A falta de audiência não prejudica a validade do acto tributário ou em matéria tributária quando se conclua que, fossem quais fossem os dados carreados pelo contribuinte no momento da audiência, teria o acto sempre de ser praticado (Acórdão do Pleno da 1ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo de 17 de Dezembro de 1997, processo n.º 36 001).

8.

No caso em apreço, mesmo que tivesse sido exercido o direito de audiência, não teria reflexos na decisão tomada pela Administração

Tributária, pois que a mesma não poderia ser outra, senão a de proceder à liquidação oficiosa do IRC nos termos impostos pelo art. 83º do respectivo Código.

9.

Acrescendo que as normas do Código do Procedimento Administrativo são subsidiariamente aplicáveis, por força do disposto na alínea c) do art. 2º da LGT, sendo que nos termos da alínea a) do nº 1 do art. 103º do CPA, não há lugar à audiência dos interessados, quando a decisão seja urgente, devendo caber nesta qualificação as situações em que existe risco de caducar o prazo para a liquidação do imposto.

10.

Tal é o que se verifica no caso concreto, já que não tendo sido o imposto liquidado no prazo normal, por incumprimento da recorrida do dever de autoliquidação, a que estava obrigada por força do disposto no art. 70º, alínea a) do CIRC na redacção vigente à data da obrigação, o direito à liquidação do IRC do ano de 1996 teria de ser exercido, sob pena de caducidade, até ao fim do ano de 2001, nos termos do art. 33º, nº 1 do CPT, conjugado com o nº 5 do art. 5º do DL nº 398/98 de 17 de Dezembro que aprovou a Lei Geral Tributária.

11.

A actuação da Administração Tributária foi conforme à lei, justificando-se a manutenção da liquidação efectuada, por se encontrar demonstrada a sua validade e justiça.

12.

A douda sentença recorrida violou o disposto no art. 60º da LGT e art. 103º do CPA.

Nestes termos, deve ser dado provimento ao presente recurso reogando-se a douda decisão recorrida, 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 julgado deve ser confirmado, já porque decorre do artigo 60º nº 1 alínea a) da Lei Geral Tributária, já porque o artigo 103º do Código de Procedimento Administrativo não é aplicável.

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

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

“a) Com data limite de pagamento voluntário de 12 de Novembro de 2001, foi a impugnante notificada da nota demonstrativa da liquidação de IRC, derrama e juros compensatórios, relativa ao exercício de 1996, no montante de 593.103\$00.

b) A impugnante não apresentou a declaração de rendimentos relativa ao referido exercício de 1996.

c) A Administração Tributária, através dos Serviços Centrais, procederam, em 26 de Setembro de 2001, à liquidação supramencionada na alínea a) com base na matéria colectável dos exercícios anteriores.

d) A impugnante não foi ouvida antes da liquidação.

e) A presente impugnação foi deduzida antes de 13 de Fevereiro de 2002.

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

3.1. A presente impugnação judicial foi deduzida com exclusivo fundamento na ilegalidade procedimental resultante da omissão da

prévia audiência da impugnante, exigida pelo artigo 60º da Lei Geral Tributária (LGT).

De acordo com a matéria de facto que vem estabelecida, a liquidação teve lugar em 25 de Setembro de 2001, e foi efectuada, na falta de apresentação de declaração de rendimentos por parte da impugnante, “com base na matéria colectável dos exercícios anteriores”, de acordo com o disposto no artigo 83º nº 1 alínea b) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) [ainda que a recorrente, por manifesto lapso, se refira, nas alegações do presente recurso, à alínea c)].

Na sentença recorrida considerou-se que, face à prova de que “a impugnante não foi ouvida antes da liquidação”, houve preterição da formalidade legal exigida pela alínea a) do nº 1 do artigo 60º da LGT, e por isso a impugnação foi julgada procedente e a liquidação anulada.

A recorrente Fazenda Pública não discute que ao caso é, em razão do tempo da prática da liquidação, aplicável a referida norma. Mas defende que a situação em causa, em que a Administração se substituiu ao contribuinte que faltou ao seu dever de declaração, se deve equiparar àquela em que a liquidação se efectua com base em tal declaração, para efeitos da dispensa de audiência admitida pelo nº 2 do apontado artigo 60º da LGT.

Para o caso de assim se não entender, à recorrente parece que a falta de audiência prévia da agora recorrida não é vício invalidante do acto, pois a Administração “actuou exclusivamente no âmbito de poderes vinculados”, sendo possível aos tribunais concluir, “através de um juízo de prognose póstuma (...), que a decisão tomada era a única possível”. Acresce, por último, que, nos termos do disposto no artigo 103º nº 1 alínea a) do Código de Procedimento Administrativo (CPA), “não há lugar à audiência dos interessados, quando a decisão seja urgente”, como, no caso, era, face ao “risco de caducar o prazo para liquidação do imposto”.

3.2. Começaremos por notar, na esteira do que antecipa o Exmo. Procurador-Geral Adjunto, que a disposição do artigo 103º nº 1 alínea a) do CPA não é aplicável ao procedimento tributário.

Hoje, como já ao tempo da liquidação impugnada, existe norma específica para este procedimento, a do artigo 60º da LGT, que estabelece, não apenas os casos em que existe o direito de audição, como aqueles em que ela é dispensada - vd. os n.ºs. 1 e 2. Mas, ao contrário do que acontece com o CPA, não se prevêem casos em que inexista o direito de audição.

A existência de norma específica para o procedimento tributário, regulando integralmente a situação, faz com que, por não haver lacuna na LGT, não seja necessário apelar ao regime do CPA, que a alínea c) do artigo 2º daquela lei acolhe como subsidiário.

No sentido de que a alínea a) do artigo 103º do CPA não é aplicável ao procedimento tributário podem ver-se DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, na LEI GERAL TRIBUTÁRIA COMENTADA E ANOTADA, Lisboa, 1999, pág. 204 - obra, aliás, invocada pelo Exmo. Procurador-Geral Adjunto.

Aí se pode ler:

“No art. 103.º, n.º 1, do C.P.A. prevêem-se casos em que não existe o direito de audiência, que são os seguintes:

- a decisão ter carácter urgente;

(...) Estes casos de inexistência do direito de audiência não foram incluídos na L.G.T. e não se harmonizam com os valores e interesses que estão em causa no procedimento tributário.

(...) no domínio do procedimento tributário, nas situações arroladas no n.º 1 deste art. 60.º, os únicos casos em que poderá haver urgência em proferir a decisão e em que poderá ser previsível que a audiência dos interessados possa comprometer a execução ou a utilidade da decisão serão aqueles em que estiver prestes a findar o prazo para o exercício dos direitos tributários, designadamente a liquidação.

Porém, os prazos legais para exercício destes direitos são suficientemente longos para permitir à administração tributária uma atempada conclusão do procedimento tributário desde que esta actue com a diligência que, com a fixação de tais prazos, a lei lhe exige.

Por isso, se em determinadas situações concretas tais prazos se mostrarem insuficientes para permitirem a tempestiva prática do acto, tal sucederá, presumivelmente, por insuficiente diligência da administração tributária em levar a cabo as funções que a lei lhe atribui.

Nestas condições, será inaceitável que a urgência na prolação da decisão ou a previsão sobre o comprometimento da execução ou utilidade desta, sendo gerados por actuação deficiente da administração tributária, possam conduzir a uma solução em que a salvaguarda dos interesses desta seja feita à custa dos interesses dos contribuintes.

Assim, deverá entender-se que os casos de inexistência de direito de audiência indicados no art. 103.º, n.º 1, do C.P.A., não são de aplicar ao procedimento tributário”.

Sempre se dirá, porém, para os que não aceitem a inaplicabilidade da referida norma do CPA, que, no nosso caso, não ocorre a urgência que é pressuposto da exclusão do direito de audiência prévia.

É jurisprudência pacífica que essa urgência deve resultar objectivamente do acto e das suas circunstâncias, aferindo-se em relação à situação objectiva real que a decisão se destina a regular.

No caso dos actos de liquidação, a Administração dispõe, em regra, de um prazo de cinco anos (hoje, quatro) para o praticar. Mais concretamente, aqui, e por força da alínea b) do n.º 1 do artigo 83º do CIRC, a liquidação devia ter sido efectuada até 30 de Novembro de 1997. Mas a Administração desrespeitou (e nada ligeiramente), o prazo que a lei lhe impunha, e só em 26 de Setembro de 2001 praticou o acto.

Não resulta, pois, do acto e das suas circunstâncias, qualquer urgência, aferida em relação à definição, pela liquidação, da situação tributária da ora recorrida, pois essa definição não só podia ser ditada em qualquer momento, dentro do alargado prazo de cinco anos, como o prazo estabelecido na lei não foi respeitado pela Administração. Foi, pois, esta, com a sua demora, a gerar, artificialmente, uma falsa urgência, pois deixou decorrer a quase totalidade dos cinco anos de que dispunha para regular a situação tributária da recorrida em matéria de IRC. Ora, esta urgência, ocorrida, só, no momento da prática do acto, e resultando, como resulta, da actuação tardia da própria Administração, nada tem de objectivo, não emerge objectivamente do acto e das suas circunstâncias, e nunca poderia, pois, servir de pressuposto para dispensar a audiência prévia, nos termos do falado artigo 103º n.º 1 alínea a) do CPA, mesmo para os que entendam que esta norma se aplica ao procedimento tributário.

Improcedem, pois, as conclusões 9ª e seguintes.

3.3. Argumenta, ainda, a recorrente, a partir do artigo 60º n.º 2 da LGT, que dispensa a audiência prévia quando a liquidação seja feita “com base na declaração do contribuinte”. Porque, diz ela, se o contribuinte está obrigado a declarar e, não o fazendo, a Admi-

nistração liquida, por imposição da lei, tudo se passa, para efeitos de dispensa de audiência prévia, como se declaração tivesse havido.

Não é aceitável este entendimento.

A dispensa da audiência prévia quando a liquidação coincida com a declaração funda-se na ideia de que, neste caso, toda a participação possível do contribuinte já teve lugar, sendo desnecessário convidá-lo a nova participação, que redundaria num acto inútil.

No caso em que o contribuinte faltou à sua obrigação de declaração não há nenhuma participação sua no procedimento que culmina com a liquidação. Por isso, a mesma razão que, nos casos previstos no apontado n.º 2, leva a dispensar a audiência, exige-a quando o contribuinte não fez a sua declaração.

E não é o facto de o contribuinte faltar a um seu dever para com a Administração que legítima esta a, por sua vez, desrespeitar um direito dele.

É certo que pode parecer que o contribuinte, ao faltar ao seu dever de declaração, se desinteressa de participar na definição da sua situação tributária. Mas só aparentemente assim é: por um lado, a ausência de apresentação da declaração imposta pela lei não pode interpretar-se com tal sentido, pois outras razões pode haver, nomeadamente de força maior, justificativas da falta; por outro lado, nada permite afirmar que o contribuinte que se absteve de entregar a sua declaração não quer exercer o seu direito a participar na formação da decisão que, assente nessa omissão, a Administração venha a tomar.

Daí a improcedência da conclusão 3ª.

3.4. O argumento da recorrente ainda por apreciar é o que extrai da natureza vinculada do acto de liquidação a que procedeu.

Diz a recorrente que, como a lei não só lhe impunha a prática do acto de liquidação, mas resultava dela o próprio conteúdo do acto, a prévia audiência da recorrida em nada podia exercer influência, pois que outro nenhum era o acto possível.

Também quanto a este ponto não tem razão.

É verdade que a lei lhe impunha que procedesse à liquidação, e que, para o fazer, tomasse como base “a totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinada”.

Mas só quanto a isto estava a Administração vinculada: devia proceder à liquidação, não obstante a falta de declaração; devia fazê-lo em determinado prazo; e devia tomar como base a matéria colectável do exercício mais próximo que estivesse determinada.

Tal não impedia, se acaso lhe fosse dada oportunidade para o fazer, que a recorrida fornecesse elementos úteis à liquidação, designadamente quanto a deduções, matéria em que a lei não vincula a Administração.

Não é, pois, possível, no nosso caso, a formulação de um juízo de prognose póstuma que leve o tribunal a concluir que a liquidação efectuada era a única possível. Se é verdade que o acto sempre teria de ser praticado, por força da lei, nada permite afirmar que o mesmo seria o seu conteúdo se tivesse havido lugar à audiência da recorrida.

Donde resulta a improcedência das conclusões 1ª, 2ª, e 4ª a 8ª.

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

Acórdão de 2 de Julho de 2003.

Assunto:

Sentença de graduação de créditos. Reclamação de créditos. Omissão de pronúncia.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Pedindo a reclamante juros, num processo de verificação e graduação de créditos, ocorre omissão de pronúncia, com a inerente nulidade de sentença, se o juiz olvida completamente esse pedido.

II — Nesta hipótese, devem os autos voltar à 1.ª instância, a fim de ser proferida nova sentença, pois o Supremo Tribunal, no caso, não se substituiu ao Tribunal de 1ª Instância, face ao disposto no art. 726.º do CPC.

Recurso n.º 703/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Casa do Café da Feira — Comercialização de Cafés, Ld.ª; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. Nos presentes autos de verificação e reclamação de créditos, em que é executada Casa do Café da Feira — Comercialização de Cafés, Ld.ª, o Mm. Juiz do 2.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, proferiu sentença, graduando os créditos do seguinte modo:

1 — A quantia exequenda de IVA e IVA reclamado;

2 — Os créditos do CRSS, reclamados, e quantia exequenda do CRSS.

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

1 — As dívidas provenientes de juros de mora gozam dos mesmos privilégios que por lei sejam atribuídos às dívidas sobre que recaírem - cfr. art. 8.º do D.L. n.º 73/99, de 16 de Março.

2 — Já por força do art. 10.º do DL 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.

3 — Para reforçar tal ideia o art. 40.º 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.

4 — Devem pois os juros de mora respeitantes aos créditos da Fazenda Pública ser graduados nos termos atrás referidos.

5 — Na douta sentença são violados o art. 10.º do D.L. 49168, de 05/08/1969, agora vertido no art. 8.º do D.L. n.º 73/99, de 16 de Março, o n.º 4 do art. 40.º da LGT e, bem assim, o art. 11.º do DL n.º 103/80, de 9 de Maio.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. O que o recorrente sustenta, ao cabo e ao resto, é a omissão de pronúncia, quanto a juros.

Já vimos como a sentença recorrida graduou os créditos. Recapitulando, decidiu-se do seguinte modo:

1 — A quantia exequenda de IVA e IVA reclamado;

2 — Os créditos do CRSS, reclamados, e quantia exequenda do CRSS.

Não estão aqui expressamente incluídos os juros.

Mas será que não se pode incluir nessa decisão os juros?

Entendemos que sim.

Mas apenas no tocante aos créditos exequendos. Nestes devem considerar-se incluídos os juros, na dimensão e nos limites constantes da respectiva certidão executiva.

E o EPGA dá conta, no seu douto parecer, de jurisprudência deste Supremo Tribunal, no sentido exposto.

Mas isto tão-só quanto aos créditos exequendos.

Não assim no tocante aos créditos reclamados.

Ora, o recorrente pediu juros, também no tocante aos créditos reclamados.

E o Mm. Juiz não se pronunciou quanto aos juros.

Ou seja, omitiu pronúncia quanto a este ponto.

Há assim patentemente omissão de pronúncia sobre questão que o Juiz tinha necessariamente que conhecer.

A sentença recorrida é pois nula, nos termos do art. 125.º, 1, do CPPT.

Que consequências?

Será que este Tribunal se pode substituir ao tribunal recorrido, conhecendo do objecto do recurso?

O art. 715.º, n.º 1, do CPC diz-nos que “embora o tribunal de recurso declare nula a sentença proferida na 1ª instância, não deixará de conhecer do objecto da apelação”.

Mas será que tal preceito tem aplicação a este Supremo Tribunal? Entendemos que não.

Como é sabido, este Supremo Tribunal é um tribunal de revista. Ora, dispõe o art. 726.º do CPC:

“São aplicáveis ao recurso de revista as disposições relativas ao julgamento interposta para a relação, com excepção do que se estabelece no art. 712.º e no n.º 1 do art. 715.º e salvo ainda o que vai prescrito nos artigos seguintes”.

Faz-se assim, como se vê, expressa excepção ao já referido n.º 1 do art. 715.º, ou seja, estatui-se aqui que este Tribunal não se substitui, no caso, ao tribunal recorrido.

Incumbe pois ao tribunal recorrido proferir nova sentença, expurgada agora daquela nulidade.

3. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, julgando-se nula a sentença por omissão de pronúncia, ordenando-se

a baixa dos autos à 1ª instância, a fim de que seja proferida nova sentença, que tenha em conta o acima decidido.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Julho de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 2 de Julho de 2003.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Falta de notificação do acto de liquidação. Omissão de pronúncia.

Doutrina que dimana da decisão:

Enferma de nulidade, por omissão de pronúncia, o despacho judicial proferido em oposição à execução fiscal, mandando incorporar o processo na execução, por na petição se suscitarem questões que não são fundamento de oposição, devendo, antes, ser apreciadas na própria execução, sem se pronunciar sobre a falta de notificação da liquidação de que resultou a quantia exequenda, a qual é invocada pelo oponente, que daí retira não estar vencida a dívida e não ser exigível.

Recurso n.º 771/03. Recorrente: Maria Emília Llach Ribeiro Salgado de Oliveira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1 — Maria Emília Llach Ribeiro Salgado de Oliveira, residente em Lisboa, recorre da decisão do Mm.º Juiz da 1.ª Secção do 5.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que mandou convalidar a petição de oposição que deduzira à execução fiscal instaurada para cobrança de dívida de contribuição autárquica relativa ao ano de 2000 em requerimento dirigido à execução.

Formula as seguintes conclusões:

«a) Nestes autos de execução fiscal a ora recorrente deduziu oposição invocando, entre outros, como fundamentos a nulidade da citação e a inexecutibilidade do título executivo por falta de identificação e domicílio dos devedores;

b) O douto despacho recorrido, a respeito do referido na alínea anterior, considerou que o mesmo não constituía fundamento de oposição;

c) Contudo a oponente, ora recorrente, invocou ainda outros fundamentos de oposição à execução; sobre esses não se pronunciou o douto despacho impugnado;

d) A oponente articulou a falta da notificação da liquidação da Contribuição Autárquica de 2000 e do envio da nota de cobrança e, em consequência, a falsidade do título executivo;

e) Na verdade, a recorrente afirmou que nem ela nem os restantes comproprietários haviam recebido a notificação da liquidação e a respectiva nota de cobrança relativa à Contribuição Autárquica do

ano 2000, com violação dos art.ºs 22.º, n.º 1, do Código da Contribuição Autárquica, art.º 8.º, n.º 2, a) da Lei Geral Tributária, e art.º 36.º, n.º 1, do CPPT;

f) A eficácia da liquidação tributária depende da notificação do contribuinte e do envio da nota de cobrança;

g) A omissão da notificação do acto de liquidação — como aconteceu no caso concreto *sub judice* — colide com o direito do contribuinte ao recurso contencioso, assegurado pelo art.º 268.º, n.ºs 3 e 4, da CRP, e constitui fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos do art.º 204.º, n.º 1, alínea i) do CPPT;

h) Não obstante não terem existido a notificação do acto de liquidação e o envio da nota de cobrança, o título executivo, constituído pela certidão da dívida de fls. 18, atesta que tal se verificou quando invoca expressamente os arts. 88.º, 162.º e 163.º do CPPT “para fins de instauração do processo de execução fiscal” e indica o prazo de “Pagamento voluntário até 2001.09.30”, o que pressupõe a notificação da liquidação e envio da nota de cobrança;

i) Existe assim desconformidade ou discordância evidentes entre os factos que o título executivo atesta e aqueles que na realidade se passaram, o que configura a falsidade objectiva do título executivo, fundamento de oposição à execução fiscal nos termos do art.º 204.º, n.º 1, alínea c) do CPPT;

j) A recorrente deduziu assim na sua petição de oposição a omissão da notificação do acto de liquidação e do envio da nota de cobrança e a falsidade objectiva do título executivo, embora não tenha qualificado juridicamente os factos que descreveu; mas o tribunal não está sujeito à alegação e qualificação jurídica das partes nos termos do art.º 664.º o Código de Processo Civil;

k) A omissão da notificação do acto de liquidação da Contribuição Autárquica do ano 2000 e do envio da nota de cobrança, e a falsidade do título executivo constituem fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos do art.º 204.º, n. 1, alíneas i) e c), respectivamente, do CPPT;

l) Ao não se pronunciar sobre os fundamentos da oposição referidos na alínea anterior, que a recorrente invocara na sua petição, o douto despacho impugnado praticou a nulidade prevista no art.º 668.º, n.º 1, alínea d) do Código de Processo Civil e violou os arts. 36.º, n.º 1 e 204.º, n.º 1, alíneas c) e i) do CPPT, o art.º 8.º, n.º 2, alínea a) da Lei Geral Tributária, o art.º 22.º, n.º 1, do Código da Contribuição Autárquica e o art.º 372.º, n.º 2, do Código Civil, além de ser inconstitucional a interpretação normativa do art.º 204.º, n.º 1, alíneas c) e i) por contrariar os arts. 103.º, n.ºs 2 e 3, e 268.º, n.ºs 3 e 4, da Constituição da República.

m) Em consequência deverá ser julgado procedente o recurso e o douto despacho recorrido ser anulado ou revogado, com todos os efeitos legais.»

1.2 — Não há contra-alegações.

1.3 — O Exm.º Juiz sustentou a sua decisão.

1.4 — O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento pela procedência da conclusão b), «porque nos arts. 7.º e segs. da petição inicial a Recorrente alega também, como fundamento de oposição, a falta de notificação da liquidação do tributo em execução, e o Mm.º Juiz “a quo”, podendo e devendo dele conhecer, não o fez».

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

2 — A decisão recorrida é, na parte interessante, do seguinte teor: “(…) o pedido nos processos de oposição, atenta a finalidade que esta visa prosseguir — extinção total ou parcial da dívida exequenda em relação aos executados —, não se compagina com a pretensão da ora oponente no sentido de ser declarada nula a citação e o título executivo.

O pedido e causa de pedir formulados nestes autos não constituem fundamento de oposição, nos termos da art.º 204.º, do CPPT, antes surgem como pretensão a ser alvo de apreciação pelo Chefe do Serviço de Finanças competente, cuja decisão (caso seja desfavorável ao contribuinte) poderá ser objecto de reclamação nos termos do art.º 276.º do CPPT.

Contudo, tendo presente este quadro fáctico e o preceituado no art.º 97.º, n.º 3, da LGT, impõe-se no caso que se convole a petição de oposição, para requerimento a ser incorporado no processo de execução fiscal que deverá ser apreciado pelo citado Chefe do Serviço de Finanças competente.

Para caso semelhante, assim decidiu, entre muitos outros, o Supremo Tribunal Administrativo, Secção do Contencioso Tributário, no acórdão de 28/04/1999, proferido no recurso n.º 023176.

Face ao exposto, determina-se a remessa do processo ao Serviço de Finanças de Lisboa 5, para ser incorporado no processo executivo e, aí, se conhecer das arguidas nulidades”.

3 — Deduziu a ora recorrente oposição a execução fiscal que contra si fora instaurada, fundamentando-se em três razões, que assim titulóu:

I — Nulidade por falta de citação.

II — Nulidade do título executivo por falta de notificação da liquidação do tributo, bem como por falta de envio da nota de cobrança para pagamento do imposto.

III — Inexequibilidade do título”.

O despacho recorrido, depois de afirmar que “o pedido nos processos de oposição (...) não se compagina com a pretensão da ora oponente no sentido de ser declarada nula a citação e o título executivo”, e que “o pedido e a causa de pedir formulados nestes autos não constituem fundamento de oposição”, entendeu remeter a petição ao chefe da repartição de finanças, para ser junta à execução fiscal, e aí apreciada.

Porém, como, argutamente, nota o Exm.º Procurador-Geral Adjunto, a oponente invocava, nos artigos 7.º e seguintes da petição, que o acto de liquidação não lhe fora notificado, daí retirando que a liquidação era ineficaz (cfr., nomeadamente, os artigos 9.º, 11.º, 14.º e 15.º da petição), além de pretender que a mesma falta de notificação acarretava a nulidade do título executivo.

Ora, sobre esta questão, o despacho recorrido é de todo silente. E não se diga, em contrário, que a oponente não formulava, na petição inicial, de modo expresso, o pedido de extinção da execução. É certo que o não fez, expressamente, mas de toda a sua petição resulta claro o objectivo que perseguia, e esse era a extinção da execução. E a verdade é que deduziu oposição à execução fiscal — processo que visa, necessariamente, a extinção da execução ou, ao menos, e em limitados casos, a sua suspensão —, e que invocou como fundamento a ineficácia da liquidação, afirmando “não estar vencida a obrigação tributária”, peticionando, a final, que se julgasse precedente a oposição. A constatar-se a realidade deste fundamento, a conclusão a tirar não podia ser senão a inexigibilidade da dívida

coercivamente exigida, e tal constitui obstáculo ao prosseguimento da execução. Obstáculo que, como consequência jurídica da constatação da realidade da alegação da parte, ao juiz cumpre ditar, nos termos que toca às consequências jurídicas dos factos da vida real verificados no processo o juiz não está limitado pelo que lhe dizem as partes.

Note-se, por último, que o Mm.º Juiz não entendeu necessário o aperfeiçoamento da petição inicial, admitindo que a instância se desenvolvesse à sombra do pedido inicialmente formulado, quando lhe era possível, nos termos do estabelecido no artigo 110.º n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, convidar a oponente a suprir a deficiência, formulando, expressamente, o pedido de extinção da execução, se tal entendesse indispensável.

Verifica-se, pois, a omissão de pronúncia, que a recorrente acusa na conclusão l) das suas alegações, e é cominada com nulidade no n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

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 decisão impugnada, para ser substituída por outra que não deixe de apreciar o fundamento da oposição, relativo à falta de notificação do acto de liquidação do qual emerge a dívida exequenda.

Sem custas.

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

Acórdão de 2 de Julho de 2003.

Assunto:

IRS. Loteamento. Venda de lotes. Rendimentos da categoria C.

Doutrina que dimana da decisão:

Tendo os contribuintes procedido ao loteamento de um terreno, obtendo o respectivo alvará, vendendo mais tarde esses lotes, não podem tais rendimentos incluir-se na categoria G pois se não trata de ganhos fortuitos, antes integrando uma actividade comercial ou industrial, ainda que a mesma possa consistir num só acto isolado.

Recurso n.º 772/03. Recorrente: Custódia Maria Oliveira Americano Nascimento; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm. Cons.º Dr. Vítor Meira.

Custódia Maria Oliveira Americano Nascimento impugnou judicialmente no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto a liquidação adicional de IRS e juros compensatórios.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente e anulado o acto impugnado.

Não se conformando com tal decisão recorreu a Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo, após declaração de incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, tendo tal recurso obtido provimento, revogando-se a sentença e mantendo a decisão impugnada.

Discordando de tal decisão interpôs a impugnante recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a revogação de tal acórdão, formulando as seguintes conclusões:

A) O art.º 1.º, n.º 1, e respectivas alíneas do artigo 4.º do CIRS, na redacção vigente e aplicável ao ano de 1991, regulam a sujeição a IRS como rendimentos da categoria C unicamente dos lucros derivados do exercício habitual de uma actividade comercial ou industrial e não o exercício esporádico ou pontual de uma qualquer actividade lucrativa;

B) Os ganhos resultantes da venda de lotes de terreno para construção na sequência de loteamento efectuado pelo vendedor só são enquadráveis na categoria C (rendimentos comerciais e industriais), nos termos da al. e) do n.º 1 do art.º 4.º do CIRS, se resultarem do exercício habitual dessa actividade;

C) O loteamento de um terreno não configura, só por si, uma actividade comercial ou industrial, mas tão-só a remoção de limites jurídicos à venda fraccionada do terreno;

D) Os rendimentos derivados da venda de lotes de terreno para construção por quem tenha procedido ao loteamento fora do exercício habitual de actividade empresarial são enquadráveis na categoria G (mais-valias), por força do disposto na al. a) do n.º 1 do art.º 10.º do CIRS;

E) O duto acórdão sob recurso, ao conceder provimento ao recurso da Fazenda Pública e ao julgar improcedente a impugnação, interpretou erradamente e violou o preceituado no arts. 4.º, n.º 1, al. e), e n.º 2, al. g), e no art.º 10.º, n.º 1, al. a), do CIRS, na redacção vigente em 1991.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O acórdão recorrido considerou provados os seguintes factos:

1 — em 29/04/92 a aqui impugnante e seu marido, entretanto falecido, apresentaram a dec. mod. 2 de I.R.S. com referência ao ano de 1991, onde fizeram constar, entre outros, no anexo “G”, os ganhos decorrentes da venda de uns terrenos identificados por lotes n.ºs 3, 14, 15 e 18, sítios no lugar de Lavadores, freguesia de Canidelo, Vila Nova de Gaia;

2 — efectuada a liquidação apurou-se imposto a pagar no montante de Esc. 1.201.537\$00;

3 — em 16/08/93, foi apresentada uma declaração mod. 2 de substituição (com o respectivo anexo “G”) de que resultou uma liquidação adicional de Esc. 4.743\$00;

4 — na base da apresentação daquela declaração de substituição esteve o facto de, em 16/08/93, ter sido atribuído pela comissão de avaliação, ao lote n.º 15, atrás mencionado, um valor superior ao preço da venda;

5 — por despacho de 19 de Julho de 1993 do Exm.º Senhor Subdirector geral da D.G.C.I. foi dado enquadramento fiscal aos rendimentos originados pela venda dos lotes de terreno n.ºs 3, 14, 15 e 18, incluídos no anexo “G”, como sendo da categoria “C”;

6 — o marido da impugnante interpôs recurso hierárquico daquele despacho;

7 — por despacho de Sua Ex.ª o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais foi negado provimento ao dito recurso hierárquico;

8 — dado que a impugnante e seu marido não regularizaram a situação, foram processados o anexo “B.1”, a “D.C.2” e o “mapa” de alteração do rendimento colectável;

9 — dessas correcções apurou-se I.R.S. a pagar no valor de Esc. 7.093.924\$00;

10 — a data limite de pagamento voluntário ocorreu em 11 de Janeiro de 1997;

11 — a impugnante e seu marido adquiriram o terreno sito no lugar de Lavadores, freguesia de Canidelo, Vila Nova de Gaia, por escritura pública lavrada no Cartório Notarial de Espinho, em 24/07/85, para ali construírem uma vivenda;

12 — tendo sido diagnosticado um tumor maligno ao marido da ora impugnante acabaram por desistir da construção da casa;

13 — procederam então ao loteamento do falado terreno para o venderem;

14 — a venda dos respectivos lotes teve lugar no ano de 1991;

15 — o marido da impugnante tinha um negócio de peixe;

16 — nunca esteve ligado ao ramo do imobiliário;

17 — a liquidação impugnada teve lugar em 27 de Novembro de 1996 (cfr. documento de fls. 25);

18 — no apuramento do rendimento colectável operado pela AT foi discriminado o modo como foi apurado o rendimento da categoria C, sendo que, para além do mais, foram tidas em conta, na parte proporcional aos lotes vendidos em 1991, as despesas aí referidas, provenientes de «Publicidade», «Publicação DR», «EDP», «SMG», «SMG», «Taxa urbanização» e «Obras» (cfr., a fls. 42, cópia do anexo B.1 ao modelo DC 2, acima referido);

19 — a Impugnante e o seu marido, para a concretização do loteamento acima referido, instauraram o competente processo junto da Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia e procederam à realização de obras de infra-estruturas (cfr. documentos juntos pela Impugnante com a petição inicial);

20 — o alvará do loteamento, autorizando a constituição de dezoito lotes, foi passado em 21 de Novembro de 1988 (cfr. documento de fls. 45 a 47).

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

Neste manifesta a recorrente a sua divergência face ao entendimento do acórdão recorrido que considerou os ganhos resultantes da venda de lotes de terrenos para construção na sequência de loteamento efectuado pelo vendedor como integrando rendimentos da categoria C, nos termos do artigo 4.º n.º 1 alínea e) do CIRS, pretendendo ela que aqueles são enquadráveis na alínea G), por força do artigo 10.º n.º 1 alínea a) do mesmo diploma legal. O que está aqui em causa é o enquadramento daqueles ganhos na categoria C) ou na categoria G). Tendo a venda ocorrido em 1991 terá a questão de ser vista em função da redacção então em vigor do CIRS. Temos assim que o artigo 4.º na parte que ao caso interessa tinha a seguinte redacção:

“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.

2 — Consideram-se ainda rendimentos comerciais e industriais:
g) Os provenientes de actos isolados de natureza comercial ou industrial não compreendidos noutras categorias”.

Por seu turno, prescrevia o artigo 10.º:

“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”.

Cumprirá então fazer o enquadramento dos factos fixados relativamente às normas transcritas porquanto, como é sabido, o Supremo Tribunal Administrativo não conhece de matéria de facto, *ex vi* do artigo 21.º n.º 4 do ETAF, nem, como tribunal de revista, pode, nos termos do artigo 722.º n.º 2 do Código de Processo Civil, “conhecer 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 aqui não ocorre.

Temos pois que o acórdão recorrido deu como provado, em síntese, que a impugnante e o marido adquiriram um terreno no lugar de Lavadores para ali construírem uma vivenda, que desistiram de tal intento face à doença do marido, que procederam ao loteamento do terreno para o venderem, instaurando na C. M. de Vila Nova de Gaia o competente processo, obtiveram o respectivo alvará autorizando a constituição de 18 lotes e procederam à respectiva venda.

Como se alcança do transcrito artigo 4.º n.º 1 alínea e) são considerados rendimentos comerciais e industriais os que podem ser imputados a uma actividade dessa natureza e, nomeadamente, os que provêm de actividades urbanísticas, de exploração de loteamentos e da prestação de serviços conexos, englobando-se neles os provenientes de actos isolados da mesma natureza que não estejam incluídos noutras categorias. Quer isto dizer que para que tais rendimentos se incluam nesta categoria não é necessário o exercício continuado ou como actividade profissional de tais actividades, podendo ser abrangida a prática de um acto isolado, desde que tenha características comerciais ou industriais. Consequentemente, como se refere no também transcrito artigo 10.º, só serão tributados como mais-valias aqueles rendimentos que não sejam considerados comerciais ou industriais.

Analisando os factos provados constata-se que o terreno em causa foi objecto de loteamento antes da venda e só três anos após a obtenção do alvará que autorizava a constituição de 18 lotes foi vendido. Quer isto dizer que, independentemente da intenção inicial de construir uma vivenda, foram praticados actos no sentido de permitir a venda do terreno em lotes, o que não pode deixar de ser considerado uma actividade de carácter comercial ou industrial mesmo que tal venda possa ter constituído um acto isolado. Assim sendo, tais rendimentos terão de ser tributados no âmbito do artigo 4.º (categoria C) e não no do artigo 10.º (categoria G). Aliás não consta do probatório qualquer elemento que possa sustentar a teoria da recorrente de que se tratou de ganhos com carácter fortuito ou inesperado. Pelo contrário, o que vem provado é que foram praticados todos os actos relativos ao loteamento no sentido de vender mais tarde os 18 lotes permitidos, sendo que em parte alguma a lei considera que em sede de IRS, só serão enquadráveis na categoria C os rendimentos que resultarem do exercício habitual dessa actividade, como pretende a recorrente.

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

Custas pela recorrente, fixando em 50 % a procuradoria.

Lihoa, 2 de Julho de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Mardureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 2 de Julho de 2003.

Assunto:

Emolumentos por aumento de capital, cessão de quotas e transformação da sociedade. Violação comunitária. Juros indemnizatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — A liquidação de emolumentos por um aumento de capital social de uma sociedade de capitais viola a Directiva 69/335/CEE na redacção da Directiva 85/303/CEE.*
- II — Os emolumentos cobrados pela cessão de quotas e pela transformação da sociedade em anónima não são proibidos por aquela Directiva.*
- III — Anulando-se a liquidação na parte em que viola a Directiva são devidos juros indemnizatórios nessa parte por consubstanciar aquela liquidação erro imputável aos serviços.*

Recurso n.º 874/03. Recorrente: Isidro Lopes, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Conselheiro Dr. Vítor Meira.

“Isidro Lopes, S.A.”, impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga a liquidação de emolumentos que lhe foram cobrados pela celebração de escritura de cessão de quotas, redenominação e aumento de capital social, invocando inconstitucionalidade e violação do direito comunitário.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal, proferida após pronúncia do Tribunal Constitucional no sentido da não inconstitucionalidade, foi a impugnação julgada improcedente.

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

1ª) A liquidação de emolumentos notariais resultante de escritura pública de redenominação e aumento de capital, transformação da sociedade em sociedade anónima e alteração de sede, ainda que se considere constitucional e independentemente de ser caracterizável com imposto ou taxa, será sempre contrária ao direito comunitário.

2ª) Com efeito, o art. 5º n.º 1 da Tabela de Emolumentos Notariais constitui verdadeira imposição à luz do art. 10º alínea c) da Directiva 69/335/CEE, do Conselho de 17/07/1969, uma vez que integra retribuição de serviço público que não tem qualquer relação com o

custo do serviço prestado, aumentando, pelo contrário, directamente e sem limites na proporção do capital subscrito.

3ª) Por outro lado, as directivas comunitárias não transpostas ou mal transpostas para o direito interno que consagrem direitos dos particulares podem ser por estes invocadas perante os órgãos jurisdicionais internos, estando aquele órgão vinculado a uma interpretação das normas portuguesas que não contenda com o direito comunitário, como decorre da teoria do efeito directo e da teoria da interpretação conforme adoptada pelo TJCE.

4ª) A proibição instituída pelo art. 10º al. c) da Directiva está formulada em termos suficientemente precisos e incondicionais para poder ser invocada pelos particulares perante os seus órgãos jurisdicionais nacionais contra uma disposição de direito nacional contrária a esta directiva.

5ª) Deste modo, os emolumentos notariais liquidados pela celebração de escritura pública de aumento de capital e ao abrigo da norma daquela Tabela violam o art. 10º al. c) da Directiva, sendo, por isso, ilegais e de anular, em obediência ao primado do direito comunitário.

6ª) Havendo sido já pago pela contribuinte o valor da liquidação, deverá esta reavê-los, bem como aos respectivos juros indemnizatórios (cfr. o art. 43º da L.G.T.).

7ª) A sentença de que se recorre, ao julgar a presente impugnação improcedente, entendendo estar perante uma liquidação conforme com o direito comunitário, decidiu contra a Jurisprudência unânime dos Tribunais Administrativos Superiores e, bem ainda, do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, e ainda contra norma expressa, nomeadamente contra o disposto no art. 10º alínea c) da Directiva 69/335/CEE, no art. 8º da Constituição da República Portuguesa, no art. 99º do Código de Procedimento e Processo Tributário e no art. 43º da Lei Geral Tributária, não podendo, pois, manter-se.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso por violação da Directiva referida, devendo a Fazenda Pública ser condenada à restituição dos emolumentos e ao pagamento de juros indemnizatórios.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou a seguinte factualidade:

1. A liquidação data de 04.12.01 e foi feita pelo 1º Cartório Notarial de Guimarães, tendo a impugnante, nessa data, pago esse valor — docs. de fls. 40 e 41;

2. A liquidação refere-se a uma “escritura diversa”, de cessão de quota, aumento de capital e transformação de sociedade, conforme documento de fls. 13 a 28, e foi feita com base nos artigos 5º, 1, e 19º da dita tabela.

Assente tais factos, apreciemos o recurso.

Saliente-se desde já que a escritura a que se reporta a liquidação se refere, nos termos do nº 2 do probatório, a cessão de quota, aumento de capital e transformação de sociedade. Vejamos então a situação relativamente a cada uma dessas realidades.

Quanto ao aumento de capital decidiu o TJCE que não revestem carácter remuneratório os emolumentos devidos pela celebração de escritura de aumento de capital cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito. Tal questão foi decidida nos processos nº C-56/99 e C-19/99 daquele Tribunal

de Justiça das Comunidades Europeias, estando os tribunais portugueses vinculados à interpretação do direito comunitário neles definida. O que tem sucedido na jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo. Nas suas alegações levanta porém a recorrente uma outra questão que é a da aplicação da Portaria nº 996/98 de 25 de Novembro que aqueles acórdãos comunitários não apreciaram. Nos termos desta portaria os emolumentos a cobrar por cada acto não poderiam exceder a quantia de 15.000.000\$00. Esta fixação de um limite máximo responderia à questão a que os acórdãos comunitários se referiam de aumento directo e sem limites na proporção do capital subscrito. Todavia, também esta questão foi já objecto de decisão pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias no processo nº C-206/99 em acórdão de 21 de Junho de 2001. Nesse acórdão, que se encontra publicado na revista Fisco nº 97/98, a fls. 109, refere aquele tribunal expressamente que:

“A existência de um limite máximo que não pode ser ultrapassado por estes direitos não é, por si só, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório se o referido limite não for fixado de forma razoável em função do custo do serviço cujos direitos constituem a contrapartida”.

Teremos pois de concluir que não é pelo facto de se fixar um limite máximo aos emolumentos que estes passam a corresponder ao custo do serviço prestado, não obstante ser um passo nesse sentido. Por isso os emolumentos em causa continuam a constituir uma imposição na aceção da Directiva 69/335, na redacção da Directiva 85/303, proibida pelo seu artigo 10º alínea c). E nesse sentido têm sido numerosos os acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo. Tem pois razão a recorrente no que respeita aos emolumentos que pagou relativos ao aumento do capital social.

Mas o que se acabou de referir já não é aplicável à cessão de quotas, como aliás este Supremo Tribunal Administrativo tem decidido em vários acórdãos de que se citam a título exemplificativo os recursos 1545/02-30 de 19.2.2003 e 1550/02-30 de 25.2.2003. Na verdade os emolumentos liquidados ao abrigo da Portaria 996/98 de 25 de Novembro pela celebração de uma escritura de cessão de quotas não são proibidos pela Directiva 69/335/CEE do Conselho, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE.

O mesmo se dirá no que tange à transformação da sociedade porquanto o que aquela Directiva contempla na alínea b) do nº 1 do seu artigo 4º é a transformação em sociedade de capitais de uma sociedade que o não era. Ora, a transformação de uma sociedade por quotas em anónima não se inclui nesse conceito pois que a sociedade transformada já era sociedade de capitais.

Na petição de impugnação a ora recorrente referia ainda como integrante da escritura a redenominação e a alteração da sede. Na sentença recorrida não há qualquer referência a tais factos. Todavia, não tendo a recorrente invocado omissão de pronúncia não cabe a este Supremo Tribunal Administrativo pronunciar-se sobre as mesmas.

Do que fica dito terá de concluir-se que procede o recurso relativamente ao aumento de capital em que os emolumentos cobrados violam efectivamente o disposto na Directiva citada, improcedendo o recurso no restante.

A recorrente pedia também juros indemnizatórios à taxa legal desde 4 de Dezembro de 2001 até integral reembolso sobre toda a quantia paga. Prescreve o artigo 43º nº 1 da Lei Geral Tributária que “são

devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”. Conforme este Supremo Tribunal Administrativo já decidiu, no acórdão n.º 22791 de 15 de Novembro de 2000, “anulado judicialmente o acto de liquidação, fica demonstrado o erro dos serviços ao proceder a ele, sendo devidos juros indemnizatórios a favor do impugnante que pagou a quantia liquidada”. No caso vertente, tendo sido liquidados emolumentos superiores aos legalmente devidos, em desconformidade com o direito comunitário, terá de considerar-se a ocorrência de erro imputável aos serviços, com a consequente obrigação de pagamento de juros indemnizatórios relativamente ao montante de emolumentos pagos, mas só no respeitante ao aumento de capital social que se considerou ilegal, desde 4 de Dezembro de 2001.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em conceder parcial provimento ao recurso, julgando parcialmente procedente a impugnação, nos termos referidos, mantendo-se no mais a sentença recorrida.

Custas pela recorrente na proporção do decaimento, devendo solicitar-se ao 1.º Cartório Notarial de Guimarães a discriminação de emolumentos correspondente ao acto anulado, fixando-se em 50% a procuradoria.

Lisboa, 2 de Julho de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 2 de Julho de 2003.

Assunto:

IRS/96. Invalidez permanente. Benefício fiscal. Recursos e sua finalidade. Nulidade da sentença. Questão nova.

Doutrina que dimana da decisão:

Para efeitos de IRS/96, só o atestado médico, decorrente da perícia médica efectuada de harmonia com os critérios do D. L. 202/96, de 23/10, constitui documento comprovativo bastante do grau de invalidez permanente com vista à obtenção do benefício fiscal previsto nos art.ºs 44.º do E.B.F. e 25.º e 80.º do C.I.R.S., nas redacções então vigentes. Os recursos destinam-se a modificar as decisões recorridas e não a emitir decisões sobre matéria nova, excepto se integrar questões de conhecimento officioso.

Suscitada questão, cujo conhecimento se impunha, não resolvida na sentença recorrida, que não vem arguida de nula,

por omissão de pronúncia, não pode o S.T.A. conhecer daquela por se tratar de matéria nova, nem conhecer da apontada nulidade por não se impor o seu conhecimento officioso.

Recurso n.º 875/03. Recorrente: Maria José Lopes dos Santos Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Maria José Lopes dos Santos Silva, inconformada com a sentença, a fls. 33, do M.º Juiz do T. T. de 1.ª Instância do Porto, que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação do IRS/96, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

“A) A douta sentença sob recurso interpreta e aplica erradamente os art.ºs 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, 25.º e 80.º do CIRS e ainda o Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro.

B) Tendo o Recorrente apresentado um atestado médico passado em 21/07/1995 comprovativo de um grau de incapacidade de 80%, este atestado é adequado a comprovar a situação de deficiência nos termos dos art.ºs 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, 25.º e 80.º do CIRS, nas redacções vigentes em 1996.

C) A avaliação da incapacidade da recorrente titulada por esse atestado médico configura acto administrativo irrevogável e insindivizível, mesmo que fosse inválido (anulável) - e nenhum motivo existe para que assim seja considerado.

D) O Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, é aplicável unicamente aos processos de avaliação pendentes aquando e iniciados após a sua entrada em vigor.

E) A douta sentença sob recurso incorreu em erro de julgamento ao não julgar procedente o alegado vício de falta de fundamentação da liquidação impugnada, porquanto, tendo sido determinantes da mesma liquidação as circulares n.ºs 1/96 da DGCI e 22/DSO da Direcção-Geral de Saúde, que se referem a deficiência oftalmológica, nenhuma conexão ou relação é estabelecida entre a situação de deficiência da recorrente e a prevista nessas circulares.

F) A douta sentença enferma ainda de erro de julgamento ao ter por não verificado o vício de falta de adequada fundamentação porquanto os motivos alegados na nota de fundamentação não são nem adequados nem suficientes para concluir pela não comprovação da situação de deficiência da impugnante para os efeitos dos invocados preceitos do EBF e do CIRS”.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos dos art.ºs 713.º n.º 6 e 726.º do C. P. Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

Nas conclusões e) e f) censura-se a peça recorrida, imputando-lhe erro de julgamento, por não ter julgado procedente o alegado vício de falta de fundamentação.

Todavia, esse alegado vício não foi objecto de julgamento na sentença em análise.

É certo, porém, que foi alegado na impugnação e, por isso, a questão a ele atinente devia ter sido resolvida, pois não se mostra prejudicado

o seu conhecimento pela solução encontrada na sentença recorrida (v. art. 660.º n.º 2 do C.P.Civil).

Porém, a eventual nulidade dessa omissão de pronúncia, prevista nos art.ºs 668.º n.º 1 al. d) do C.P.Civil e 125.º n.º 1 do C.P.P.C., não só não integra o objecto do recurso como o conhecimento do alegado vício não é officioso (v. art. 668.º n.º 3 do C.P.C.).

Não sendo possível conhecer agora de tal nulidade, impossível se torna também conhecer do erro de julgamento, a que se alude nas ditas conclusões, desde logo porque, não tendo havido julgamento, inexistiu o correspondente erro.

Assim, o alegado vício de falta de fundamentação, na medida em que não foi conhecido na sentença recorrida, constitui questão nova e, por isso, não cumpre apreciá-la, pois, como é sabido e decorre dos art.ºs 676.º, 684.º e 690.º do C.P.Civil, os recursos destinam-se a modificar as decisões recorridas e não a emitilas sobre matéria nova, tudo sem prejuízo da apreciação das questões de conhecimento officioso, entre as quais não se inclui a ora em análise.

Improcedem, pois, as conclusões e) e f).

Na conclusão d) sustenta o recorrente que o D. L. 202/96, de 23/Out., é aplicável unicamente aos processos de avaliação pendente e iniciados após a sua entrada em vigor.

Tem razão. Efectivamente, nesse sentido aponta claramente o seu art.º 7.º, de sorte que o critério legal de avaliação previsto em tal diploma legal há-de valer não só para os processos avaliativos em curso à data da sua entrada em vigor como para os futuros.

Mas daí não decorre que a perícia médica antes efectuada e plasmada no atestado médico junto aos autos, a fls. 13, deve impor-se para efeitos de IRS/96.

Na verdade, tal acto de perícia médica, efectuado à luz da T.N.I. e que atribuiu à recorrente o grau de incapacidade de 84,5, mantém-se válido.

Certo é, porém, que, para efeitos de IRS/96, é imprestável enquanto documento comprovativo da incapacidade fiscalmente relevante, pois que emitido em 21/7/95 e suportado na T.N.I.

Isto porque, nos termos do art. 14.º n.º 7 do C.I.R.S., a situação pessoal dos sujeitos passivos, relevante para efeitos de tributação, é aquela que se verificou no último dia do ano a que o imposto respeita.

Ora, no último dia do ano de 1996 encontrava-se já em vigor o D. L. 202/96 e, por isso, só o atestado médico fundado nos critérios neste estabelecidos seria documento comprovativo da deficiência ou incapacidade a reaver em sede de tributação naquele ano.

Em suma, o atestado médico apresentado pela impugnante, datado de 21/7/95 e suportado na T.N.I., aprovada pelo D. L. 341/93, de 30/9, não comprova invalidez permanente superior a 60%, tal como se exigia nos art.ºs 25.º n.º 3 e 80.º n.º 6 do C.I.R.S., nas redacções então vigentes, quando, como é o caso, esteja em causa o IRS/96, pois que só a comprovaria, propiciando o benefício fiscal pretendido, o atestado médico emitido, após perícia efectuada de acordo com os critérios do DL. 202/96, que assim concluiu.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 2 de Julho de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 2 de Julho de 2003.

Assunto:

Reclamação de créditos da Segurança Social.

Doutrina que dimana da decisão:

Os créditos da Segurança Social decorrentes de contribuições patronais, gozando de privilégios mobiliário e imobiliário gerais, garantias reais, podem ser reclamados em execução fiscal por créditos de impostos contra o devedor.

Recurso n.º 882/03. Recorrente: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social; Recorrida: SOSOM, LDA; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

O Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, inconformado com o despacho liminar de rejeição da sua reclamação de crédito decorrente de “contribuições” no montante de € 1000,00, a fls. 8, do 5.º Juízo do TT de 1.ª Instância de Lisboa, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. Nos termos dos artigos 10º e 11º do DL 103/80, de 09.V, 747º, n.º 1, do CC, os créditos por contribuições para a Segurança Social e consequentes juros de mora gozam de privilégio mobiliário e imobiliário geral, sem que se lhes faça qualquer restrição de eficácia.

2. O privilégio creditório é a faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência a outros (art.º 733º do CC).

3. A consagração do privilégio imobiliário geral a favor da Segurança Social, sem qualquer limitação, obriga à aplicação da regra fixada no art.º 751º do CC.

4. A salvaguarda do interesse público implica um privilégio creditório muito forte que permita o cumprimento adequado da obrigação constitucional atribuída ao Estado (art.º 63º da CRP).

5. Considerável jurisprudência se tem pronunciado neste sentido. Não houve contra-alegação.

O Mmo Juiz *a quo* proferiu despacho de sustentação.

O distinto PGA proferiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A questão decidenda é a de saber se a Segurança Social pode reclamar o pagamento de créditos por contribuições patronais, respaldando-se, apenas, nos privilégios consagrados nos artigos 10º e 11º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio.

O tribunal *a quo* entendeu que os privilégios creditórios gerais não são garantias reais, por isso que rejeitou liminarmente o crédito reclamado pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

Mal andou, como passamos a demonstrar.

Segundo o n.º 1 do artigo 865º do Código de Processo Civil diploma aplicável *ex vi* do artigo 246º do CPPT - *só o credor que goze de garantia real sobre os bens penhorados pode reclamar, pelo produto destes, o pagamento dos respectivos créditos.*

Como realça Salvador Costa, *Concurso de Credores*, p. 292, “os pressupostos essenciais da reclamação são a titularidade de um crédito com garantia real sobre os bens penhorados - pressuposto material - e a disponibilidade de um título executivo - pressuposto formal.” Ora, “os direitos reais de garantia são o arresto, a penhora, o penhor, a hipoteca, os **privilégios creditórios** ⁽¹⁾ e o direito de retenção (...)” - op. cit., p. 243 (aditado nosso).

Pois bem, de harmonia com os sobreditos artigos 10º e 11º, os créditos por contribuições patronais para a Segurança Social gozam de privilégio mobiliário geral e de privilégio imobiliário sobre os bens imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração da execução do processo executivo.

Do que vem de referir-se decorre resposta afirmativa à questão de que nos ocupamos, sendo que mal se compreenderia que apontando a lei (sobreditos preceitos do DL n.º 103/80) o lugar preferente (cfr. artigo 733º do CC) reservado a tais créditos na *graduação*, se vedasse atinente reclamação visando, justamente, a sua consideração na fase derradeira da sentença de verificação e graduação de créditos.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, por isso que se revoga o despacho liminar em apreço, devendo a instância proferir outro que não seja de indeferimento pelo motivo ora arredado.

Não é devida tributação.

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

Acórdão de 2 de Julho de 2003.

Assunto:

Revisão do acto tributário. Pedido do contribuinte.

Doutrina que dimana da decisão:

Mesmo quando oficiosa, a revisão do acto tributário pode ser impulsionada por pedido do contribuinte, no prazo de quatro anos que a lei confere à Administração Fiscal para o fazer, tendo esta o dever de a ela proceder, caso se verifiquem os respectivos pressupostos legais.

Recurso n.º 945/03. Recorrente: Sociedade Hispânica de Automóveis, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

SOCIEDADE HISPÂNICA DE AUTOMÓVEIS, LDA, com sede na Rua Nova de S. Mamede, em Lisboa, inconformada com o despacho de rejeição liminar da presente impugnação judicial, por si deduzida

⁽¹⁾ Vide, ac. STJ de 18.XI.1997, B.M.J. 471-325.

contra despacho do Director-Geral dos Registos e do Notariado de 12.IX.2002 que lhe indeferiu pedido de revisão oficiosa de liquidação emolumentar oportunamente formulado, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com a seguinte conclusão:

“A sentença recorrida colocou em causa o princípio da efectividade do direito comunitário, ofendendo o (artigo) 10º do Tratado que institui a Comunidade Europeia e violou os artigos 20º, n.º 1, e 268º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa, bem como o artigo 78º da Lei Geral Tributária, tal como vem sendo interpretado pela jurisprudência constante deste Supremo Tribunal Administrativo.”

Termina pedindo que, no provimento do recurso, se revogue a decisão recorrida, julgando-se idóneo, tempestivamente formulado e procedente o pedido de revisão apresentado pela ora Recorrente.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA emitiu douto parecer no sentido do provimento do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

O Mmo Juiz de Direito *a quo* considerou os seguintes factos:

a) No dia 21.II.2001, a impugnante outorgou no 5º Cartório Notarial de Lisboa a escritura que titulou um aumento de capital de esc. 1 500 000 000\$00 para esc. 2 500 000 000\$00 e uma alteração do pacto social.

b) Na mesma data, foi efectuada a conta de emolumentos notariais, resultando nos termos do art.º 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção que lhe foi dada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, emolumentos no montante de esc. 6 009 600\$00, ou seja, € 29 975,76.

c) Tal conta foi paga de imediato, ou seja, no dia 21.II.2001.

d) Em 15.III.2002, a ora impugnante requereu a revisão oficiosa da mesma conta, ao abrigo do artigo 78º da LGT.

e) Por ofício n.º 3592, de 13.IX.2002, a impugnante foi notificada do despacho que indeferiu o aludido pedido de revisão oficiosa, da autoria do Director-Geral dos Registos e do Notariado.

f) Em 22.XI.2002, veio a ora impugnante deduzir a presente impugnação judicial, com os mesmos fundamentos do indeferimento referido em e).

Ante tal materialidade, a instância veio a considerar que o pedido de revisão foi deduzido fora do prazo do artigo 162º do CPA e o acto de liquidação emolumentar já se firmara na ordem jurídica, não podendo, pois, ser atacado da forma como a contribuinte o tenta fazer.

E assim, por ilegal interposição, rejeitou liminarmente a presente impugnação judicial.

A Rct. entende que, assim, se violou, entre outros, o artigo 78º da Lei Geral Tributária.

Quid juris?

Como o processo apenso documenta, em 15.III.2002, a ora impugnante requereu a revisão oficiosa de conta de emolumentos notariais ao abrigo do artigo 78º da LGT, com fundamento em erro imputável aos serviços - aplicação de Tabela desconforme com o Direito Comunitário.

Sob a epígrafe *Revisão dos actos tributários*, dispõe aquele artigo 78º em seu n.º 1:

A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação

administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

Emergem deste dispositivo dois prazos: o de noventa dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário para a revisão por iniciativa do contribuinte (cfr. artigos 70º, 1, e 102º, 1, do CPPT) e o de quatro anos para a revisão por iniciativa da AF.

Porém, como bem se nota no acórdão desta Secção de dois de Abril último, recurso n.º 1771/02-30, “o facto de a lei estabelecer um prazo de 90 dias para o contribuinte pedir, por sua iniciativa, a revisão do acto tributário não significa que o contribuinte não possa, no prazo da revisão oficiosa, pedir esta revisão oficiosa. Com efeito, o artigo 78º, n.º 6, da LGT diz que interrompe o prazo da revisão oficiosa O PEDIDO DO CONTRIBUINTE DIRIGIDO AO ÓRGÃO COMPETENTE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA A SUA REALIZAÇÃO.

Isto é, o contribuinte pode pedir a revisão oficiosa no prazo que a lei concede à Administração para o fazer.

E se o contribuinte pode fazer um pedido de revisão oficiosa, o indeferimento desse pedido não pode deixar de ser um acto lesivo para efeitos de abrir a via contenciosa.

Tem sido a jurisprudência seguida por este STA pelo menos desde o acórdão de 30.I.2002, proferido no Proc.º n.º 26 231, que tratou dos princípios da equivalência e da efectividade do direito comunitário, que os contribuintes podem pedir a revisão oficiosa dos actos tributários dentro do prazo que a lei dá à própria Administração e que podem recorrer contra o indeferimento desse pedido.”

No mesmo sentido, *vide* o acórdão desta Secção de 20.III.2002, rec. 26 580.

In casu, a empresa ora recorrente podia formular o pedido de revisão oficiosa até 21 de Fevereiro de 2005, sendo, pois, patente a tempestividade do mesmo, excepção peremptória que, aliás, não esteve presente no decretado indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

Como assim, contrariamente ao afirmado pela instância, o acto de liquidação emolumentar em causa não se consolidou na ordem jurídica, sendo que, segundo o n.º 1 do artigo 95º da LGT, *o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos*. E na alínea d) do n.º seguinte se reconhece que *o indeferimento, expresso ou tácito e total ou parcial de ... pedidos de revisão* pode ser lesivo.

Portanto, o meio processual tributário próprio para reagir contra despacho que indeferiu pedido de revisão oficiosa de liquidação de emolumentos notariais é a impugnação judicial, já que comporta a apreciação da legalidade do acto - *vide* artigo 97º, 1, d), do CPPT e acórdão desta Secção de 15 de Janeiro último - rec. 1460/02-30.

Destarte, a ora Rct. enveredou, nestes autos, pelo meio de reacção apropriado, respeitando o atinente prazo legal, como a própria sentença expressamente afirma logo no início do penúltimo parágrafo de fls. 93 v.º

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o despacho liminar recorrido, devendo a instância proferir novo despacho que não seja de rejeição pelo motivo ora arredado. Não é devida tributação.

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

Acórdão de 2 de Julho de 2003.

Assunto:

Execução Fiscal. Graduação de créditos. Privilégio imobiliário previsto no art. 11.º do D. L. 103/80. Hipoteca.

Doutrina que dimana da decisão:

O privilégio imobiliário previsto no art. 11.º do D. L. 103/80 é geral e, por isso, não prefere ao crédito hipotecário na respectiva graduação.

Recurso n.º 959/03. Recorrente: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social; Recorrida: Marmopale - Comércio & Indústria de Mármore, Ld.ª; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Fonseca Limão.

O Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, inconformado com a sentença, a fls. 229 e seguintes, do M.º Juiz do T. T. de 1.ª Instância de Évora, que lhe graduou o seu crédito atrás do exequendo, da C.G.D., daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

A) Os créditos da Segurança Social reclamados pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social dispõem de privilégio imobiliário especial por via do estatuído no art. 735.º n.º 3 do C. Civil, Artigo 11 do Decreto-Lei n.º 103/80 de 9 de Maio e remissão para o Artigo 748.º do Código Civil, aplicando-se consequentemente o regime do Artigo 751 do Código Civil.

B) O Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 363/2002 de 17 de Setembro, publicado na Série I-A do Diário da República de 16 de Outubro de 2002 não se refere ao privilégio imobiliário especial, porquanto o privilégio previsto nos Artigos 744, 748 e 751 não reveste a mesma inconstitucionalidade, por especial e não geral;

C) Em consequência deverão os créditos do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social - Delegação de Évora, ser graduados em quarto lugar a seguir aos créditos da Contribuição Autárquica por deterem privilégio imobiliário especial.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A dado passo, regista a sentença recorrida o seguinte:

Assim... graduado para efeitos de pagamento:

A) Pelo produto da venda de bens móveis:

1.º Custas da execução, incluindo as dos presentes autos.

B) Pelo produto da venda do imóvel:

1.º Custas da execução...

2.º Créditos laborais...

3.º Créditos da contribuição autárquica...

4.º Crédito exequendo da C.G.D...

5.º Créditos da Segurança Social...

6.º Créditos do I.R.S. e I.R.C...

7.º Remanescente do crédito exequendo da Caixa Geral de Depósitos.

O crédito exequendo foi graduado em 4.º lugar por gozar do direito de ser pago com preferência sobre os demais credores que não tivessem privilégio especial ou prioridade de registo, nos termos do artigo 686.º n.º 1 do Código Civil.

Contrapõe o ora recorrente que aquele quarto lugar devia ser ocupado pelos seus créditos, pois que gozam do privilégio imobiliário especial.

Efectivamente, como se dispõe no art. 11.º do D. L. 103/80, de 9/Maio, os créditos da Segurança Social 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 art. 748.º do Código Civil (contribuição autárquica, sisa e imposto sobre as doações e sucessões).

Pese embora o disposto no art. 735.º n.º 3 do C. Civil, segundo o qual os privilégios imobiliários são sempre especiais, o certo é que aquele privilégio imobiliário da Segurança Social vem sendo considerado como geral por este S.T.A. (v. Acs. de 10/2/99, rec. 23 141, 25/5/01, rec. 25 888 e 17/4/02, rec. 198/02, entre muitos outros).

A este propósito, referiu-se também no Ac. do T. C. n.º 160/2000 (D.R. II, de 10/10/00) o seguinte:

«Acrece que, não se encontrando este privilégio sujeito a limite temporal e atento o seu âmbito de privilégio “geral”, e não existindo qualquer conexão entre o imóvel onerado pela garantia e o facto que gerou a dívida (no caso, a Segurança Social), ao contrário do que com os privilégios especiais referidos nos artigos 743.º e 744.º do Código Civil, a sua subsistência, com a amplitude acima assinalada, implica também uma lesão desproporcionada do comércio jurídico.»

O excerto ora transcrito integra também o acórdão do T. C. n.º 363/2002 (D.R. I-A de 16/10/02) que viria a “declarar a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, por violação do princípio da confiança, insito no princípio do Estado de direito democrático, consagrado no art. 2.º da Constituição da República, das normas constantes do art. 11.º do D. L. 103/80, de 9/Maio, e do art. 2.º do D. L. n.º 517/76, de 3/Julho, na interpretação segundo o qual o privilégio imobiliário geral nelas conferido à segurança social prefere à hipoteca, nos termos do art. 751.º do Código Civil”.

Daqui resulta, com clareza, que o T. C. considerou o dito privilégio como geral e não especial, sendo inconstitucional a interpretação das normas que o prevêem, no sentido de que prefere à hipoteca.

Donde se conclui que aquela declaração de inconstitucionalidade, com força obrigatória geral se reporta ao dito privilégio geral que não especial.

Daí que a sentença recorrida não mereça, no ponto assinalado, qualquer censura, pois que, como nela se decidiu e agora se confirma, o dito privilégio não prefere à hipoteca.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Sem custas.

— Lisboa, 2 de Julho de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 2 de Julho 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 - arts. 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 1037/02. Recorrente: GALPEDRAS — IND. TRANSF. PEDRAS PORTUGAL L.da; Recorrida: Fazenda Pública; 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 1.ª Instância de Viana do Castelo - cfr. fls. 326 a 329 - que lhe julgou intempestiva a impugnação judicial que antes deduzira contra liquidação adicional de IVA, referente ao ano de 1986, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo a Impugnante Galpedras - Indústria Transformadora de Pedras de Portugal, Limitada, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso jurisdicional, formulando as pertinentes conclusões - cfr fls. 338 a 351, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não houve contra-alegações.

Depois, já neste Supremo Tribunal o Relator suscitou a *questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia*, nos termos do disposto no art.º 280º n.º 1 do CPPT, pois sufragou entendimento de que o presente recurso não versava exclusivamente matéria de direito, uma vez que, evidenciou-se,

“... a recorrente afirma nas conclusões de recurso que só em Fevereiro de 1992 é que a impugnante soube que o prazo de cobrança voluntária havia terminado em 23 de Janeiro de 1992”.

E que tal invocação “*reporta-se a acontecimento do seu foro íntimo, da sua vida psíquica, o que qualifica como de facto o respectivo fundamento do recurso.*”

Ouvidas as partes sobre a suscitada questão - cfr. fls. 357 e 357 verso -, apenas a Recorrente se pronunciou requerendo, desde logo e sem controvérsia, “... a remessa dos autos para o tribunal Comum” - cfr. requerimento de fls. 358.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo tivera oportuna vista dos autos - cfr. fls. 356.

Colhidos agora os vistos dos Ex.mos Juizes Adjuntos (art.º 289º n.º 2 do CPPT), cumpre decidir, em primeiro lugar e prejudicialmente, a suscitada questão da incompetência em razão da hierarquia.

Questão que não pode deixar de proceder, tal como se demonstrou no parecer do relator de fls. 356 verso e 357 e a Recorrente não só não controverte, como inequívoca e tacitamente aceita.

Na verdade, como ali se anotou, na transcrita conclusão das suas alegações a recorrente invoca um facto, em que aliás funda a sua pretensão jurisdicional, que não “... *tinha sido dado como provado na decisão recorrida* ...”.

O que significa que, assim e tal como vem proposto, o presente recurso não versa efectiva e exclusivamente matéria de direito.

Circunstância que, por si só e de harmonia com o disposto nos arts. 21º n.º 4, 32 n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF e 280º n.º 1 do CPPT, com referência ao art. 109 n.º 2 daquele estatuto, determina a incompetência, em razão da hierarquia, desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, já que deles decorre antes seja hierarquicamente competente para conhecer do objecto do presente recurso jurisdicional o Tribunal Central Administrativo - Secção de Contencioso Tributário.

Porque assim, 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, indicando como competente, para tanto, a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, ao qual, após o eventual trânsito e face ao requerido a fls. 358, entendido em termos convenientes, haverão de ser, sem mais, remetidos os presentes autos.

Custas pela Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 125 € e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 2 de Julho de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 2 de Julho 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 1078/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: RIEKER PORTUGUESA — Fábrica de Calçado, Lda; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

“RIEKER - Fábrica de Calçado, Lda”, impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a liquidação adicional de IVA de 1993 e juros compensatórios.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi julgada procedente a impugnação, anulando-se o acto de liquidação de IVA e respectivos juros compensatórios.

Não se conformando com o decidido recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a revogação da sentença, formulando as seguintes conclusões:

1 - Em causa está a liquidação de IVA efectuada pela AT com base em documentos enviados pela AF francesa relativamente a uma aquisição de mercadorias efectuada por uma empresa suíça declarada pelo fornecedor francês como se de aquisições intracomunitárias se tratasse com destino a uma empresa portuguesa, a aqui impugnante, fiscalmente tratada como aquisição interna, face ao disposto no art. 8º nº 1 do RITI;

2. Julgou a douta decisão ora em recurso a impugnação procedente por ter concluído haver a AT incorrido em erro sobre os pressupostos de facto em que assentou a liquidação impugnada, ao proceder ao apuramento do imposto em falta com base em documentos emitidos pela empresa francesa;

3. Diversamente do decidido, é convicção da recorrente que inexistente qualquer erro nos pressupostos de facto em que se funda a liquidação, porquanto não há divergência entre a realidade e a matéria de facto utilizada como pressuposto da prática do acto, pois o facto tributário existiu - a transmissão de bens de uma empresa suíça (a RIEKER suíça) para uma empresa portuguesa (a RIEKER portuguesa) - mostrando-se verificados os pressupostos de que depende a liquidação do imposto, dado tratar-se de uma operação localizada em Portugal, por força do previsto no art. 8º, nº 1 do RITI, sujeita a IVA, efectuada por um sujeito passivo não residente e sem representante no território nacional (cfr. nº 1 do art. 29º CIVA);

4. Constatada a materialidade da transmissão, é devido imposto e a obrigação fiscal de liquidação e entrega do imposto em falta por aquela operação concreta, cabe à impugnante na qualidade de adquirente das mercadorias em questão, por aplicação do disposto no nº 3 do art. 29º do CIVA, sendo irrelevante o facto de, para

o apuramento do imposto a AT ter lançado mão da documentação enviada pela Administração Fiscal Francesa em vez das facturas emitidas pela empresa suíça, e contabilizadas pela impugnante (como se veio a apurar), confirmando-se assim a realidade da operação.

5. Acresce e já decorre do que ficou dito que, o fundamento para a liquidação subsiste, independentemente, da faculdade que assistia à impugnante de exercer, querendo, o direito à dedução do imposto, visto que, enquanto que o direito à dedução é uma faculdade ao dispor dos sujeitos passivos, que a poderão ou não utilizar, desde que preenchidos os requisitos legais para o efeito (cfr. art.s 19º a 25º do Código), a liquidação do imposto quando devido é obrigatória, e não depende da eventual dedução posterior.

6. A douda sentença recorrida violou o disposto nas disposições legais citadas.

Contra-alegou a impugnante no sentido da sentença recorrida, embora dela discordando quanto à decisão relativa a juros indemnizatórios.

Não foi emitido parecer pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público.

Pelo então relator do processo foi suscitada a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para conhecer do recurso por o mesmo não ter exclusivamente fundamento em matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia veio ela admitir que o recurso não tinha por fundamento exclusivamente matéria de direito, solicitando desde logo a remessa ao Tribunal Central Administrativo se fosse nesse sentido a decisão deste Supremo Tribunal Administrativo.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 - A impugnante foi objecto de fiscalização pelos SPIT, os quais consideraram, além do mais, que aquela, no ano de 1993, efectuou determinadas operações - aquisições internas de bens, no valor de 75.911.062\$00, a que corresponde IVA no montante de 12.145.767\$00, sem terem sido tributadas nos termos do art. 29º nº 3 do CIVA - fls.67 -; para isso serviram-se dos documentos enviados pela Administração Fiscal Francesa, através dos quais concluíram que as transmissões intracomunitárias declaradas pela sociedade francesa - SA ETS Gaborieau - com destino à empresa impugnante correspondem à venda de mercadorias facturadas à sociedade suíça Rieker SHUH AG, mas enviadas directamente para Portugal; em consequência e nos termos do art. 29º nº 3 do CIVA, procederam à liquidação adicional do IVA e respectivos juros compensatórios - cfr. o relatório de fls. 63 a 68, cujo teor aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos;

2 - A sociedade Rieker SHUH AG facturou as mercadorias referidas em 1 (enviadas directamente para Portugal pela SA ETS Gaborieau) à impugnante - fls. 127 e segs.;

3 - A impugnante foi notificada para efectuar o pagamento das importâncias liquidadas em 15/09/97;

4 - O prazo de pagamento voluntário terminou em 30/11/97;

5 - A impugnante recusou-se a pagar as somas a que se reportam as liquidações impugnadas;

6 - Em virtude do facto referido em 5, têm-lhe sido indeferidos os pedidos de reembolso de IVA, nos termos do art. 83º-B do CIVA;

7 - Esta impugnação deu entrada no SF em 20/08/98.

Assentes tais factos, apreciamos o recurso.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32 nº 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo “quid disputatum” e não pelo “quid decisum”, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente. Donde ser mister concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal Administrativo para dele conhecer.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente que foram por si contabilizadas (como se veio a apurar) as facturas emitidas pela empresa suíça, confirmando-se assim a realidade da operação. Ora, tal facto - a contabilização pela impugnante das referidas facturas - não se mostra dada como provada pela sentença recorrida, donde ter de concluir-se que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia do Tribunal.

Em conformidade, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo para onde os autos deverão ser oportunamente remetidos, atenta a manifestação nesse sentido tomada pela recorrente.

Sem custas, por a recorrente delas estar isenta.

— Lisboa, 2 de Julho de 2003. — Vítor Meira (relator) — Lúcio Barbosa — Alfredo Madureira.

Acórdão de 2 de Julho de 2003.

Assunto:

Oposição. Fundamentos.

Doutrina que dimana da decisão:

O facto de um herdeiro não ter herdado certo bem não é fundamento de oposição à execução fiscal de IRS.

Recurso: 1116/02. Recorrente: Manuel Nogueira Barbosa; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Cons.^o Dr. Almeida Lopes.

Com fundamento em nada ter recebido da herança a título de herdeiro, pelo que não pode ser responsabilizado pela dívida executada, MANUEL NOGUEIRA BARBOSA, residente na Rua D. Maria Santos, 265, Rebordosa, Paredes, deduziu oposição à execução fiscal para cobrança coerciva do IRS referente ao ano de 1995.

Por sentença de fls. 108 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a oposição improcedente, com base no facto

de a eventual ilegalidade do acto de liquidação não poder ser apreciada no processo de execução fiscal, só o podendo ser no processo de impugnação judicial, cujo prazo para apresentação já tinha passado na altura em que foi proposta a oposição.

Não se conformando com esta sentença, o oponente recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 132 e seguintes, com as conclusões de fls. 162 e 163.

Neste STA, o M^o P^o começou por levantar a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia, mas se esta questão não proceder, então deve negar-se provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Vem dado como provado que a execução se refere a uma dívida de IRS do ano de 1995, a qual foi liquidada ao recorrente e a Maria Rosa Soares Barbosa.

Comecemos pela questão prévia.

Entende o M^o P^o que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito porquanto o recorrente invoca factos que não têm qualquer sustentáculo no quadro factual elencado da decisão recorrida.

Salvo o devido respeito, nas conclusões das alegações, de fls. 162 e 163, o recorrente não invoca factos. Quase se limita a transcrever artigos de vários códigos, o que faz com certo excesso.

Logo, o recurso versa matéria exclusivamente de direito, pelo que este STA é o competente para conhecer do recurso.

Vejam os fundamentos da causa em recurso.

O tribunal *a quo*, com uma lógica impecável, explicou que a legalidade do acto de liquidação do IRS do ano de 1995 não podia ser impugnada na oposição à execução fiscal, pois para isso o recorrente teria de apresentar uma impugnação judicial dentro do prazo legal, o qual já se tinha escoado. Deste modo, nem sequer o tribunal *a quo* podia fazer a convalidação deste processo de oposição à execução fiscal em processo de impugnação judicial. Se o recorrente teve oportunidade de apresentar uma impugnação judicial na qual impugnasse o acto de liquidação de IRS, não pode aproveitar do processo de oposição para fazer o que somente na impugnação podia fazer.

Salvo o devido respeito, mas o recorrente não compreendeu aquela lógica e, em sede de recurso, volta a repetir que podia deduzir oposição por estarem verificados os requisitos previstos na lei. As conclusões do recurso são mera transcrição de preceitos de vários códigos, sem afrontarem concretamente o decidido.

Vem dado como provado que a dívida exequenda se refere a IRS do ano de 1995.

O IRS é um imposto sobre o rendimento e não um imposto sobre o património. Logo, não tem razão de ser a invocação do fundamento de oposição previsto na al. b), do n.º 1, do art.º 204º do CPPT (ilegitimidade) com base no facto de o recorrente nada ter herdado *de cuius*.

O Fisco decidiu que o recorrente teve certos rendimentos e tributou-os. Se o recorrente entendia que esses rendimentos não existiram, podia ter impugnado judicialmente a liquidação com fundamento em inexistência de facto tributário. Não seguiu este caminho e veio com a oposição à execução. Bem decidiu o M^o Juiz *a quo* que esta via judicial não é a indicada pela lei e que não foi invocado qualquer dos fundamentos tipificados pelo art.º 204º do CPPT.

Dá que a sentença não mereça qualquer reparo.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar inteiramente a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 2 de Julho de 2003. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 2 de Julho de 2003.

Assunto:

Impugnação judicial. Liquidação adicional de IRC. Custo de exercício. Encargo com férias e subsídio de férias. Regime transitório (cfr. arts. 12º e 13º do DL n.º 442-B/88). Matéria de facto. Poderes de cognição do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Os encargos decorrentes e suportados com férias e subsídios de férias integram custos de exercício, para efeitos de determinação da matéria colectável, quer em sede de Contribuição Industrial, quer em sede de IRC.

II — No regime transitório estabelecido pelos referidos preceitos do CIRC (art.º 12º e 13º do DL n.º 442-B/88) aqueles encargos são de considerar e contabilizar como custo de exercício, em 25% do seu valor total, nos quatro anos subsequentes a 1989, inclusive.

III — Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª instância o STA apenas conhece de matéria de direito - arts. 21 n.º 4 do ETAF e 722º n.º 2 do CPC.

Recurso n.º 1473/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Mobil Oil Portuguesa, Lda.; Relator: Exmo. Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado agora com o acórdão do Tribunal Central Administrativo que lhe julgou também improcedente o recurso jurisdicional que interpusera da decisão do TT de 1ª Instância de Lisboa, 2º Juízo, 2ª secção, e assim manteve o anterior julgado de procedência da impugnação judicial deduzida por Móbil Oil Portuguesa, Lda., contra liquidação adicional de IRC, referente ao exercício de 1989, dele interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, o Exmo. Representante da Fazenda Pública.

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

a) *O art.º 12 do DL 442-B/88 de 30 de Nov. Que aprovou o CIRS estabelece um regime de transição quanto à contabilização como custos do exercício dos encargos com férias reportados a exercícios anteriores.*

b) *Este regime consiste em ser apenas aceite como custo fiscal um montante equivalente a 25% desses encargos em cada um dos quatro primeiros exercícios de aplicação do IRC.*

c) A impugnante confirmou nos autos, por escrito, ter acrescido à matéria colectável não 25%, mas 75% dos encargos em causa (fls. 290 v. e 291).

d) As correcções efectuadas pela AF limitaram-se, apenas, a aplicar o rigorosamente o referido art.º 12º, como resulta do mapa de apuramento Mod. DC-22 e não merecem censura.

e) Pelo que a MD Acórdão recorrido, ao decidir de modo diferente, fez errada interpretação dos factos e, por isso, errada aplicação da lei (art. 12º do DL 442-B/88 de 30 de Novembro) devendo ser revogado e substituído por outro que mantenha a correcção da matéria colectável efectuada pela AF.

A Recorrida e Impugnante contra-alegou sustentando a bondade e acerto da sindicada decisão, reclamando a sua integral confirmação com a consequente improcedência do presente recurso.

E, neste Supremo Tribunal, o Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu, depois, mui douto e bem fundamentado parecer opinando também confirmação do julgado e consequente improvimento do recurso.

Colhidos os vistos legais, e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

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

A). Em 1989, a impugnante tinha a firma “Mobil Oil Portuguesa S.A.”, tendo por objecto social o comércio de petróleos e seus derivados (cfr. cópia de certidão junta fls. 239 a 258 dos autos);

B). Em 10.5.90, a impugnante entregou, na R.F. do 10º Bairro Fiscal de Lisboa a sua declaração m/22, respeitante a IRC do exercício de 1989, na qual apurou a matéria colectável de Esc. 1.366.661.630\$00, a colecta no montante de Esc. 498.831.495\$00, efectuando a auto-liquidação do respectivo imposto e tendo apurado a importância a pagar de Esc. 7.711.493\$00, tudo conforme cópia junta a fls. 8 e 9 dos presentes autos e que se dá aqui por integralmente reproduzida;

C). Em 23.12.92, na sequência de análise da declaração de rendimentos identificada no nº. 2 [Leia-se al. **B**)], a Administração Fiscal procedeu à estruturação do mapa de apuramento Mod. DC-22, relativo à actividade da firma impugnante e incidente sobre o ano fiscal de 1989, no qual corrigiu a matéria colectável para o montante de Esc. 1.485.794.943\$00, a colecta para o quantitativo de Esc. 542.315.154\$00 e cifrando-se a importância em dívida de imposto em Esc. 85.206.749\$00, tudo conforme cópia que se encontra junta a fls. 187 a 192 dos presentes autos e que se dá aqui por integralmente reproduzida;

D). Em 4.10.93, com base no mapa de apuramento identificado no nº. 3 [leia-se **C**] , a Administração Fiscal efectuou liquidação adicional de IRC, relativa ao exercício de 1989 e incidente sobre a actividade da impugnante, na qual corrigiu para mais o montante da matéria colectável declarado por esta nos termos do art. 77º do CIRC, fixando-o em 1.485.794.943\$00, em virtude do que deveria a referida firma efectuar o pagamento adicional de IRC no montante de 85.206.749\$00, e fixando o prazo limite de pagamento no dia 24.12.93 (cfr. documentos juntos a fls. 10 e 194; informação exarada a fls. 195 dos autos);

E). Em 2.12.93, a impugnante efectuou o pagamento da liquidação adicional identificada no nº 4 [Leia-se **D**] (cfr. documentos juntos a fls. 10 e 194; informação exarada a fls. 195 dos autos);

F). Em 23.3.94, a firma “Mobil Oil Portuguesa Lda.” deduziu a presente impugnação apresentada junto da R.F. do 10º Bairro Fiscal de Lisboa (cfr. carimbo de entrada apostado a fls. 2 dos autos);

G). A liquidação adicional identificada no nº. 4 (Leia-se **D**.), baseou-se, além do mais, nas seguintes correcções efectuadas pela Administração Fiscal à declaração de rendimentos apresentada pela impugnante (cfr. documento junto a fls. 187 a 192 dos presentes autos):

a) Esc. 13.589.354\$00, valor que fez crescer à matéria colectável sendo relativo a alegada perda anormal em existências por derrame de produto em resultado de acidente com um tanque, o qual foi considerado como não enquadrável no art. 23 do CIRC;

b) Esc. 14.178.304\$00, valor que fez crescer à matéria colectável sendo correspondente à percentagem de 25% a que se refere o art. 13, nº. 2, al. a), do dec-lei 442-B/88, de 30.11, relativa à remuneração durante o período de férias e respectivos encargos patronais;

c) Esc. 6.240.076\$00, valor que fez crescer à colecta, dado ser referente a aplicações de curto prazo que não a bilhetes do tesouro, assim sendo considerado indevidamente deduzido a título de benefícios fiscais pela impugnante;

d) Esc. 30.297.533\$00, valor que fez crescer à colecta, sendo relativo a quantias consideradas indevidamente deduzidas, dado que a impugnante não podia beneficiar de crédito fiscal por investimento, visto ter dívidas para com o Estado;

I). Em Maio de 1989, a firma impugnante detectou um derrame num tanque de armazenagem de combustível de sua propriedade sito na Nordela, a norte da cidade de Ponta Delgada, ilha de S. Miguel, Açores, o qual derivou de processo de corrosão da estrutura do mesmo tanque em virtude da acção do mar (cfr. depoimentos das testemunhas arroladas pela impugnante e prestados a fls. 218 a 224 dos autos);

J). O derrame identificado no nº. 8 [Leia-se **I**)], causou prejuízos não indemnizados à firma impugnante no montante de Esc. 13.589.354\$00 (cfr. depoimentos das testemunhas arroladas pela impugnante e prestados a fls. 218 a 224 dos autos; documento junto a fls. 8 e 9 dos presentes autos);

K). Durante o ano de 1989, a impugnante efectuou o pagamento de Esc.123.860.451\$00, montante relativo a remunerações com férias, subsídios de férias e encargos patronais, cujos direitos nasceram em anos anteriores (cfr. informação exarada a fls. 177 e 178 dos autos);

L). Durante o ano de 1989, a impugnante auferiu o rendimento de Esc. 46.311.851\$00, o qual dizia respeito a Bilhetes do Tesouro e FIPs 85 (cfr. documentos juntos a fls. 19 e 21 a 79 dos presentes autos);

M). Durante o ano de 1989, a impugnante auferiu o rendimento de Esc. 16.558.325\$00, rendimento este que dizia respeito a Bilhetes do Tesouro (cfr. documentos juntos a fls. 19 e 80 a 155 dos presentes autos);

N). No anexo relativo a benefícios fiscais da declaração identificada no nº. 2 [Leia-se **B**] , a impugnante efectuou a dedução à colecta do montante de Esc. 30.297.533\$00, valor este relativo a crédito fiscal por investimento do exercício de 1989 (cfr. documento junto a fls. 17 e 18 dos autos);

O). Dão-se aqui por integralmente reproduzidos os documentos juntos a fls. 156 a 169 dos presentes autos.

E, com base na transcrita factualidade, houve por bem julgar improcedente o recurso jurisdicional da Fazenda Pública que apreciava, circunscrito, aliás, ao segmento decisório que determinara a anulação também da questionada liquidação adicional de IRC, relativamente ao acréscimo efectuado à matéria colectável pela AT, por descon sideração da quantia de 14.178.304\$00, correspondentes a 25% re-

ferente às remunerações de período de férias e respectivos encargos patronais, nos termos art.º 13º/2/a da Dec.-Lei 442-B/88, de 11.30.

Pois se sufragou aí entendimento de que perante o disposto nos arts. 12º e 13º do DL n.º 442-B/88, no regime transitório consagrado, os encargos suportados com férias e subsídio de férias continuavam a constituir custos de exercício, para efeitos de tributação e, diferentemente do que ocorria no anterior C.C. Industrial em que deviam ser considerados e contabilizados no exercício em que eram efectivamente pagos, quiçá em obediência ao princípio de especialização de exercícios que caracterizava aquele regime legal.

Agora, no domínio do regime transitório instituído pelo CIRC, aqueles encargos, integrando ainda o conceito de custos, embora efectivamente verificados/suportados em determinado ano/exercício (no caso 1989) mas referentes a exercícios anteriores, a consideração daqueles custo haveria de imputar-se em 25% do seu valor global por cada um dos quatro anos/exercícios subsequentes.

Uma vez que, considerou-se bem expressamente no sindicado ares-to, “... no que respeita às importâncias pagas em 1989 e referentes a exercícios anteriores, a sua consideração como custos de exercício, para efeitos de apuramento do lucro tributável, a 25% do total em cada um dos anos de 1989 a 1992 - situação em que se enquadra a recorrida no caso a que se reportam os autos -, ... tenha direito à consideração como custo, nesse mesmo exercício (1989), de 25% do respectivo valor global.”

Tanto mais que, evidenciou-se ainda, “... estando demonstrado que a recorrida Mobil Oil pagou, em 1989, a quantia de 123.860.451\$00 [cfr. al. J)], a título de vencimentos, subsídios de férias e respectivos encargos patronais é evidente que tem direito à consideração, a título de custos de tal exercício, ao abrigo das aludidas normas legais, da quantia de 30.965.113\$00, ...”

O que vale por dizer que, ... a liquidação aqui em questão ... enferma de ilegalidade, não se podendo, nessa medida, manter.

Uma vez que aquela liquidação se suporta em correcção da matéria colectável efectuada pela AT que apenas considerou, a tal título, a quantia de 16.786.809\$00, ou seja, a menos os 14.178.304\$00 ...

Ora e como vem de relatar-se é contra o assim decidido e no apontado segmento decisório que continua a insurgir-se a Fazenda Pública, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional, reclamando, deste jeito, decisão que porventura dê acolhimento à tese que sufraga e, assim, revogando as impugnadas decisões judiciais, mantenha, no ponto e relativamente à correcção da matéria colectável efectuada pela AF, a liquidação adicional de IRC referente a 1989.

Não lhe assiste porém qualquer razão e o presente recurso mostra-se antes irremediavelmente condenado ao insucesso.

Na verdade e não só porque nele e nas conclusões formuladas, que, das alegações produzidas, são a legal e necessária síntese, se invoca matéria factual que este Supremo Tribunal enquanto tribunal de revista não pode sindicat - cfr. art. 21º n.º 4 do ETAF e art.º 722º n.º 2 do CPC, subsidiariamente aplicável, e conclusões c) e d).

Como e fundamentalmente porque, no sindicado aresto se acolheu antes entendimento bem adequado à matéria de facto apurada e agora definitivamente assente, como ainda porque, aos questionados preceitos legais (a saber, os artigos 12º e 13º do DL n.º 442-B/88, de 30 de Novembro) se conferiu o entendimento que, quer a respectiva

letra, quer o seu espírito, inequivocamente inculcam e que a jurisprudência desta Secção vem consagrando também.

Com efeito e como se consignara já em acórdão de 29.03.2000, processo n.º 24.617, in AP DR de 21.11.2002, pág. 1218 e BMJ, 495, 205, “... Para evitar essa diminuição da matéria colectável, os transcritos artigos 12º n.º 1 e 13º n.º 2 alínea a) do decreto-lei nº 442-B/88 de 30 de Novembro, limitaram a consideração, como custo de exercício de 1989, a 25% dos encargos suportados nesse ano, quando relativos a férias cujo direito estivesse vencido antes, impondo que fosse debitado na conta de provisões 25% do encargo com férias processado em 1989 se relativo a direitos nascidos em anos anteriores; os 75% sobrantes seriam considerados em três partes iguais em cada um dos exercícios de 1990 a 1992, inclusive.”

Pois que, considerou-se ainda, “... quanto aos contribuintes que, antes do IRC, contabilizassem, em cada ano, os encargos a suportar mais tarde, mas relativos a direitos a férias nascidos no ano, a mudança da contribuição industrial para o IRC não implicou qualquer alteração de critérios, no tocante à consideração como custos dos encargos relativos a férias, posto que o critério imposto pelo CIRC era o que já antes utilizavam.” (no apontado sentido podem também ver-se os acórdãos de 07.05.97, processo n.º 20.863, in AP DR de 09.10.2000, pág. 1284, de 12.04.2000, processo n.º 24.582, in AP DR de 23.12.02, pág. 1493 e de 08.11.2000, processo n.º 25.050, in AP DR de 31.01.03, pág. 4057).

Assim sendo e tendo presente o teor do probatório fixado e agora definitivamente assente, designadamente o estabelecido nas alíneas B), G) b), K) e N), imperioso era concluir, já perante a acolhida interpretação dos controvertidos preceitos legais, que à ora Recorrida assistia o questionado direito de imputar, como custo de exercício do ano de 1989, o valor correspondente a 25% da quantia total referida em K) (123.860.451\$00), isto é, o valor indicado e apurado em N), ou seja, os indicados 30.297.533\$00, e não apenas os 16.786.809\$00 considerados na sindicada liquidação adicional.

Não merece pois qualquer censura o impugnado segmento decisório do sindicado acórdão do Tribunal Central Administrativo que, no ponto, confirmara a sentença do TT de 1ª Instância.

Porque assim, acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso jurisdicional da Fazenda Pública, confirmando antes o impugnado julgado anulatório.

Sem custas, por delas estar isenta a Fazenda Pública.

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

Acórdão de 2 de Julho de 2003.

Assunto:

Pedido de reforma de acórdão. Discordância do reclamante quanto à solução jurídica perfilhada no acórdão reformando.

Doutrina que dimana da decisão:

Não é possível ao reclamante obter a reforma de um acórdão se está em causa apenas a interpretação de normas jurídicas, sendo que no acórdão reclamado se não aceitou a interpretação que da lei faz o reclamante.

Recurso n.º 1564/02. Recorrente: Escola Profissional Profitecla; Recorrido: Conselho de Administração da Caixa Geral de Aposentações; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **ESCOLA PROFISSIONAL PROFITECLA**, com sede na Rua Álvares Cabral, 177, Porto, notificada do acórdão proferido nestes autos em 26 de Março de 2003, veio pedir a reforma do mesmo aresto, “com fundamento em manifesto lapso do tribunal na qualificação jurídica dos factos, para além de que os elementos que constam do processo implicam decisão diversa da proferida”.

A recorrida defende que a recorrente não tem razão.

O EPGA, no seu visto, sustenta, também ele, a improcedência do pedido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Está em causa saber se o pedido de reforma pode proceder.

E a resposta é claramente negativa.

Vejamos porquê.

O acórdão, ora sob censura, emitiu a seguinte pronúncia:

Na impugnação judicial, só é possível atender a um prazo concedido para pagamento voluntário do imposto ou da receita parafiscal.

Se, concedido um primeiro prazo para efectuar esse pagamento voluntário, o interessado interpõe um recurso hierárquico e, na sequência do seu indeferimento, impugna judicialmente tal decisão, o prazo para deduzir impugnação (se ao caso couber impugnação) começa a contar-se a partir da notificação da decisão e não do novo prazo para pagamento voluntário entretanto concedido.

Ora, o recorrente discorda desta solução jurídica.

Para ele, concedido um segundo prazo para pagamento voluntário, o prazo para impugnar (ou recorrer contenciosamente) conta-se a partir do termo do último prazo para pagamento voluntário e não da notificação da decisão que indefere a pretensão do recorrente.

É a perspectiva do recorrente.

Mas não é a do Tribunal.

Por isso, não há “manifesto lapso do tribunal na qualificação jurídica dos factos”, para além de que “os elementos que constam do processo” não “implicam decisão diversa da proferida”.

Pelo que a pretensão da recorrente, ora reclamante, não pode lograr acolhimento.

2. Face ao exposto, acorda-se em indeferir o pedido de reforma do acórdão reclamando.

Custas pela reclamante, fixando-se a taxa de justiça em € 95.

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

Acórdão de 2 de Julho de 2003.**Assunto:**

Contra-ordenação fiscal. Negligência.

Doutrina que dimana da decisão:

I — É dever do contribuinte zelar para que as declarações de impostos sejam entregues na repartição de finanças, acompanhadas dos respectivos meios de pagamento.

II — Se o contribuinte omite essa vigilância, dando azo a que o contabilista da firma não entregue tais declarações e embolse o dinheiro que devia ser entregue ao Estado, procede com negligência.

Recurso n.º 1698/02. Recorrente: João Velez, Publicidade, Limitada; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **JOÃO VELEZ, PUBLICIDADE, LIMITADA**, com sede na Rua Marques da Silva, 4 - 6A, Lisboa, arguida nos presentes autos de contra-ordenação, interpôs, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, recurso contencioso da decisão da competente autoridade fiscal que lhe aplicou uma coima de Esc. 15.600\$00, por infracção ao art. 26º do CIVA.

O Mm. Juiz do 3º Juízo daquele Tribunal negou provimento ao recurso.

Inconformada com tal decisão, a arguida interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

- a) A decisão de aplicação de coima à arguida é nula;
- b) Conduzindo-a à anulação da acusação e, consequentemente, à existência de uma excepção dilatória, que obsta ao conhecimento da causa.
- c) E a consequente absolvição da instância 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 e elemento típico subjectivo da infracção cometida.
- f) Absolvendo-se, consequentemente, a Arguida e ora Recorrente da aplicação da coima.

Não houve contra-alegações.

O MP teve vista nos autos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A arguida contratou contabilista para lhe elaborar a contabilidade e satisfazer as obrigações fiscais, designadamente no âmbito da entrega das declarações periódicas de IVA e respectivos 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 JUL98, nela se liquidando imposto no montante de 78.115\$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.

3. A recorrente vem arguir, desde logo, a nulidade da coima.

E a nulidade, segundo a recorrente, traduz-se no facto de não constarem da decisão administrativa “todos os elementos que devem contribuir para a fixação do montante da coima, elementos esses que são, no essencial, os que constam do art. 27º do mesmo diploma” (RGIT) - vide n.º 4 das alegações de recurso.

E refere no n.º 5 das mesmas alegações que “a jurisprudência tem entendido que o despacho de aplicação de coima não pode fazer mera remissão para a factualidade constante sob pena de se considerar nulo”, parecendo assim significar que, no caso, tal nulidade consiste na falta de indicação dos factos praticados e puníveis (que seria, no caso, feita somente por remissão).

Que dizer?

Pois bem.

Não tem aqui aplicação o RGIT, que só entrou em vigor em 5 de Julho de 2001 - vide art. 14º da Lei n.º 15/2001, de 5/6.

Tem sim aplicação o RJIFNA e o CPT.

O art. 212º do CPT, diz-nos quais são os requisitos da decisão que aplica a coima.

E entre eles, figura no n.º 1, al. b), “a descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas” [aliás com redacção idêntica ao art. 79º, 1, b) do RGIT].

Pois bem.

O despacho recorrido precisa os factos e indica a norma violada.

Escreve-se com efeito no despacho punitivo:

“Falta de entrega da prestação tributária em sede de IVA, referente ao período de 98-07, neste caso, o imposto em falta atinge o montante de 78.115\$00, o que representa a violação do art. 26º do Código do IVA”.

Não ocorre assim, na decisão de aplicação da coima, a nulidade alegada, nem outra qualquer.

Defende seguidamente a recorrente que agiu sem culpa.

Não é essa a perspectiva do Mmo. Juiz, que sobre o ponto escreveu o seguinte:

“... é certo que a existência de contra-ordenação depende da existência de culpa.

O facto, porém, de alguém mandar outrem para dar cumprimento às suas obrigações, não exime o mandante da sua responsabilidade perante o credor, que é alheio a esse mandato. E nessa relação de mandato está insita a obrigação do mandante de exercer controlo sobre o exercício do mandato, assegurando-se que o mandatário está cumprindo com as suas obrigações.

Ou seja, segundo critérios de normalidade média fundado sobre o comportamento adoptado pela normalidade das pessoas colocadas em idêntica situação, é de esperar e exigir que aquele que encarrega alguém de cumprir as suas obrigações exerça sobre este um controlo no sentido de se assegurar do efectivo cumprimento do mandato.

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.

É certo que 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 ...”.

O entendimento vazado pelo Mmo. Juiz é, a nosso ver, irrefutável, e não merece qualquer censura.

A omissão da recorrente em acompanhar de perto a actividade do seu contabilista constitui efectivamente negligência.

Em grau diminuto embora, mas negligência.

Que não pode deixar de ser censurada.

E a fixação da coima no seu mínimo legal é realmente penalidade ajustada a essa omissão do dever que impedia sobre a arguida.

A decisão recorrida não merece censura.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 70.

Lisboa, 2 de Julho de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão* [vencido, pois teria julgado o STA incompetente, em razão da hierarquia, por considerar que a questão da negligência integra matéria de facto cujo conhecimento escapa aos poderes de cognição desta formação (art. 21º nº 4 do ETAF)].

Acórdão de 2 de Julho de 2003.

Assunto:

Recurso jurisdicional. 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 jurisdicional, 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, por aquele motivo, a sentença não apreciou.

Recurso n.º 1810/02. Recorrente: ANTAV - Trabalho Temporário, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **ANTAV - TRABALHO TEMPORÁRIO, S.A.**, com sede em Lisboa, recorre da sentença do Mm.º Juiz do 5.º Juízo, 1.ª Secção, do Tribunal Tributário de 1.ª 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) relativo aos anos de 1996 e 1997.

Formula as seguintes conclusões:

“I

A acção de fiscalização que levou à **correção aritmética** do valor do IVA, nos exercícios de 1996 e 1997, e às **liquidações, enfermam de ilegalidade**, por errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, conduzindo, assim, à preterição das formalidades legais e à liquidação de imposto indevido.

II

A interpretação dada ao n.º 2 do art. 19.º do CIVA pela Inspectoria é absolutamente contrária à letra e ao espírito da Lei, uma vez que não é a apresentação de documentos que está em causa nesta disposição normativa.

III

Com data de 11 de Agosto de 2000, foi emitida pelo 4.º Bairro Fiscal de Lisboa a certidão junta aos autos, nos termos da qual foi declarado que a recorrente nada deve à Fazenda Nacional.

IV

Com data de 28 de Agosto de 2000, foi emitida pela Segurança Social a declaração junta aos autos, nos termos da qual foi declarado a recorrente nada dever à Segurança Social.

V

As liquidações de IVA e juros compensatórios n.ºs 00111982 a 00111988 têm que ser anuladas, por manifestamente ilegais, já que assentam numa errada qualificação dos factos tributários.

VI

Por força do princípio constante no n.º 1 do art. 100.º do C.P.P.T., sempre as mesmas teriam que ser anuladas, já que os presentes autos têm por base liquidações efectuadas sem que tenha sido feita a prova, pela administração fiscal, da existência de qualquer ilegalidade praticada pela recorrente.

VII

A decisão recorrenda viola o disposto, nomeadamente, no n.º 2, do art. 19.º do CIVA, no n.º 1, do art. 100.º do CPPT e n.º 3, do art. 103.º da CRP.

Termos em que deve ser revogada *in totum* (...)."

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Mm.º Juiz mantém a sua decisão.

1.4. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, uma vez que a recorrente não ataca o julgado, limitando-se a acusar a ilegalidade das liquidações que originaram a dívida exequenda.

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

2. Vem provada a factualidade seguinte:

“a) Pelos competentes serviços da Administração Tributária foi liquidado adicionalmente IVA, à ora oponente, referente aos anos de 1996 e 1997 e juros compensatórios, no valor global de 68 438 215\$00 - cfr. fls. 70 a 76;

b) Tal imposto e juros compensatórios estiveram à cobrança voluntária até 30/09/2000 - cfr. fls. 70 a 76;

c) Em relação à liquidação referida em a) que antecede a ora oponente deduziu impugnação judicial em 14/11/2000, a qual, após apreciação e despacho junto da 2.ª Direcção de Finanças de Lisboa, foi remetida ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa onde, em 17/09/2001, sob o n.º 783, foi distribuída ao 2.º Juízo, 1.ª Secção - cfr. fls. 69 e 87;

d) Não tendo sido voluntariamente pago o imposto referido em a) que antecede, foi extraída certidão e instaurado processo executivo em 14/03/2001, tendo a executada sido citada em 10/05/2001 e tendo-se vindo opor em 06/06/2001”.

3. A sentença ora recorrida baseou-se em que, estribando-se a oponente no artigo 204.º, n.º 1, alínea h), do Código de Procedimento e de Processo Tributário para se opor à execução, invocando, pois, a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, o caso não se continha na previsão daquela alínea, porquanto a lei assegurava meio judicial de impugnação daquele acto, de que, aliás, a oponente lançara mão. Por isso, e porque os factos alegados se não enquadravam, nem na apontada alínea, nem noutra do mesmo artigo e número, julgou a oposição “improcedente, por carência de fundamento legal”.

O Mm.º Juiz julgou, pois, que os fundamentos escolhidos pela oponente para afrontar a execução fiscal não eram daqueles que a lei, taxativamente, admite para esse efeito. E, por essa razão, não apreciou tais fundamentos.

Contra o assim julgado não esgrime a recorrente qualquer argumento.

Não aponta nenhuma razão para que as coisas não sejam como as definiu a sentença. Não diz que outros eram os fundamentos da oposição, ou que os que usou são legalmente admitidos, ou que não dispunha de meio próprio de reacção contra o acto que deu origem à dívida. Não contém as conclusões de recurso nenhum ataque a essa decisão, não estabelecem, com ela, qualquer antítese, não a criticam, não apontam fundamentos cuja ponderação possa levar o tribunal de recurso a alterá-la - nem sequer a abordam ou se lhe referem, antes a ignoram.

Ora, os recursos jurisdicionais destinam-se a impugnar as decisões judiciais, pela invocação de fundamentos que, avaliados pelo tribunal de recurso, o levem a alterar ou anular o julgado da instância recorrida, como flui do disposto nos artigos 676.º n.º 1 e 690.º do Código de Processo Civil. Esses fundamentos têm que ser invocados pelo recorrente nas alegações e conclusões (salvo aqueles cuja apreciação a lei imponha ao tribunal superior), sem o que o recurso não pode ter êxito.

É o que acontece no caso vertente em que, como se viu, a recorrente nada diz em contrário do decidido, não aponta quaisquer razões que

possam conduzir à pretendida revogação da sentença recorrida, antes se limitando a invocar a ilegalidade do acto de liquidação que originou a dívida em cobrança coerciva, questão que não foi decidida nem aflorada pela sentença em crise, reeditando as razões explanadas na sua petição inicial, das quais disse a sentença serem inâbeis para chegar à extinção da execução. Refere-se, sempre, nas suas alegações e conclusões, à ilegalidade do acto de liquidação - nunca à ilegalidade do acto jurisdicional que lhe importava contrariar.

Deste jeito, a sentença fica incólume perante as conclusões das alegações pela recorrente formuladas no recurso jurisdicional, assim improcedentes.

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

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

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

Acórdão de 2 de Julho de 2003.

Assunto:

Transmissão de obrigações tributárias.

Doutrina que dimana da decisão:

As obrigações tributárias não são susceptíveis de transmissão por contrato de direito privado, salvo se a lei tal autorizasse, pelo que o co-contratante não adquire legitimidade para recorrer contenciosamente contra os actos tributários dirigidos a quem fez a transmissão da dívida fiscal.

Recurso n.º 1898/02. Recorrente: FADASA (Portugal) - Fábrica de Acessórios para Vidro Duplo, Lda; Recorrido: Director dos Serviços do Imposto de Selo e Transmissões do Património; Relator: Ex.^{mo} Cons.º Dr. Almeida Lopes.

1º Relatório

Com fundamento na falta da sua notificação do indeferimento do requerimento de redução da taxa de sisa apresentado pela locadora financeira, em vício de violação de lei por erro nos pressupostos e em insuficiência de fundamentação, FADASA (PORTUGAL) — Fábrica de Acessórios para Vidro Duplo, Lda., com sede na Zona Industrial de Varziela, Árvore, Vila do Conde, interpôs recurso contenciosos contra o despacho do Director dos Serviços do Imposto de Selo e Transmissões do Património da DGCI de 22 de Maio de 2000, proferido com subdelegação de competências do Ministro das Finanças sobre requerimento apresentado pela Imoleasing.

Por sentença de fls. 122 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a recorrente parte ilegítima neste recurso, por entender que ela não tinha um interesse pessoal, directo e legítimo no deferimento do requerimento de redução da taxa de sisa, não

sendo parte da relação jurídico-tributária, pois os titulares do direito à redução da sisa são apenas as sociedades de locação financeira e não as locatárias.

Contra essa sentença foi interposto recurso para este STA, tendo a recorrente apresentado as suas alegações de fls. 137 e seguintes, nas quais concluiu que se vinculou por contrato a pagar a sisa cuja redução foi pedida, que de facto pagou essa sisa à locadora, que houve repercussão do pagamento da sisa na sua esfera jurídica, que tem um interesse legalmente protegido (directo, pessoal e legítimo) por ter tido um prejuízo, que o meio processual utilizado é o meio adequado, que se considera prejudicada, pelo que pode vir a juízo. Termina dizendo que tem legitimidade para discutir em juízo a legalidade do acto impugnado.

A autoridade recorrida contra-alegou, sustentando a sentença recorrida.

Corridos os vistos cumpre decidir.

São os seguintes os factos a ter em conta:

- o despacho recorrido é de 22.5.2000, do Director dos Serviços do Imposto de Selo e das Transmissões Patrimoniais;

- tal despacho recaiu sobre o requerimento formulado pela Imoleasing, no qual esta pedia a redução da taxa de sisa para 4% em relação à aquisição do prédio urbano situado em Breches, Fajozes, Vila do Conde, destinado à utilização da recorrente em cumprimento do contrato de locação financeira com ela celebrado em 28.10.99;

- nos termos desse contrato, a recorrente obrigou-se ao pagamento de todos os encargos (incluindo impostos) por esta suportados com a referida aquisição.

2º Fundamentos

Pelo facto de a recorrente ter pago a sisa à requerente da redução, nos termos de um contrato privado, ficará com legitimidade para impugnar contenciosamente o despacho que indeferiu o requerimento não feito por si, mas pela locadora?

Nos termos do art. 9º, nº 4, do CPPT têm legitimidade no processo judicial tributário os contribuintes, as partes dos contratos fiscais **E QUAIQUER OUTRAS PESSOAS QUE PROVEM UM INTERESSE LEGALMENTE PROTEGIDO.**

Não basta ter um interesse de facto por se ter pago uma prestação tributária. É preciso que a lei dê protecção a esse interesse, em termos de permitir a sua defesa em juízo. Tem de ser um interesse legítimo.

Ora, um interesse somente é legítimo ou legalmente protegido quando está ancorado na lei e não num contrato de direito privado.

Considera-se relação jurídico-tributária a estabelecida entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares ou colectivas e outras entidades **legalmente** equiparadas a estas (art. 1º, nº 2, da Lei Geral Tributária).

In casu, a recorrente não é titular de qualquer relação jurídico-tributária com a administração tributária, precisamente porque titular dessa relação é somente a locadora que fez o requerimento. Por outro lado, nenhuma lei equipara, para efeitos fiscais, a locatária à locadora. E foi por isso que quem fez o requerimento que foi indeferido foi a locadora e não a locatária.

Nos termos do art. 9º, nº 1, da LGT é garantido o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efectiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos. Significa isto que se um interesse não estiver legalmente protegido não existe o direito de acesso à justiça

fiscal. Não se conhece nenhuma lei que conceda protecção aos interesses da recorrente.

Nos termos do art. 18º, nº 4, al. a), da LGT, não é sujeito passivo da relação tributária quem suporte o encargo do imposto por *repercussão legal*, sem prejuízo do direito de impugnação nos termos das leis tributárias.

Ora, a repercussão a que a recorrente se refere não é a legal, mas a resultante de um contrato de direito privado e que vincula apenas as partes nesse contrato. Por outro lado, nenhuma lei tributária confere à recorrente o direito de impugnar.

De acordo com o art. 29º, nº 3, da LGT, “as obrigações tributárias não são susceptíveis de transmissão *inter vivos*, salvo nos casos previstos na lei”.

Logo, o contrato de direito privado entre locador e locatário não é susceptível de transmitir para este a obrigação tributária daquele. Não há qualquer lei que permita essa transmissão.

Conforme decidiu este STA no acórdão de 9.5.93, Rec. nº 12 168, sujeito passivo de um imposto é aquele que a lei indica e em relação ao qual se verificou o facto tributário e não aquele que consta de qualquer acordo ou pacto privado.

Deste modo, improcedem todas as conclusões das alegações e a sentença não pode deixar de ser confirmada.

3º Decisão

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

Custas pela recorrente, com 400 euros de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 2 de Julho de 2003. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho* (votei a conclusão na base dos art.s 2º da LPTA e 46º nº 1 do RSTA).

Acórdão de 2 de Julho de 2003.

Assunto:

Acção para reconhecimento de direito legítimo. Emolumentos notariais.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo constitui meio complementar dos restantes meios contenciosos, previsto para os casos em que a lei não faculta aos administrados instrumento processual adequado à tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos e interesses legítimos.*
- 2 — *Como assim, é de confirmar sumariamente sentença que, com cabal fundamentação, considerou inidóneo tal meio para se reagir contra liquidação de emolumentos registrais, sendo que a empresa pagadora destes teve, para o efeito, ao seu alcance impugnação judicial.*

Recurso n.º 1905/02. Recorrente: JERÓNIMO MARTINS, SGPS, SA; Recorrido: Director-Geral dos Registos e do Notariado; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto por JERÓNIMO MARTINS, SGPS, SA, com sede na Rua Tierno Galvan, Torre 3, 9º, letra J, em Lisboa, da sentença de fls. 64-69 v.º, do 5º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa, que julgou verificado erro na forma de processo, anulando todos os actos praticados desde a petição inicial, inclusive, absolvendo da instância o Director-Geral dos Registos e do Notariado, decide-se, a coberto do disposto nos artigos 713º, 5, e 726º do Código de Processo Civil, *ex vi* alínea e) do artigo 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário, confirmar a decisão recorrida, pelos fundamentos dela constantes, assim se negando provimento ao recurso.

(no mesmo sentido, v., *inter alia*, os acórdãos desta Secção de 02.IV.03, rec. 106/03-30; 12.III.03, rec. 1907/02-30; 29.I.03, rec. 1514/02, e de 11.XII.02, rec. 1515/02).

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

Lisboa, 2 de Julho de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 2 de Julho de 2003.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso versa matéria de factxcto quando o recorrente invoca factos novos que não foram estabelecidos na sentença recorrida.

Recurso n.º 2010/02. Recorrente: Sociedade Agrícola Herdades das Coutadas, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons.º Dr. António Pimpão (por vencimento).

Com fundamento em duplicação de colecta, SOCIEDADE AGRÍCOLA HERDADES DAS COUTADAS, Lda., com sede na Rua dos Fanqueiros, 81, 1º Dtº, Lisboa, deduziu oposição à execução fiscal que contra si foi promovida no Serviço de Finanças do 3º Bairro Fiscal de Lisboa.

Por despacho de fls. 32 e segintes, foi a oposição liminarmente indeferida.

Não se conformando com este despacho, dele recorreu a oponente para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 44 e seguintes.

Não houve contra-alegações.

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

Ouvida, a recorrente sustentou a competência desta STA.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão prévia posta pelo M^oP^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 das alegações o recorrente controverte os factos dados como provados na sentença recorrida ou se invoca factos novos que o tribunal recorrido não tomou em consideração, o recurso versa matéria de facto e não matéria exclusivamente de direito.

Ora, na conclusão a) das sua alegações a recorrente escreveu: “existem nos autos elementos de prova suficientes para enquadrar a figura jurídica da duplicação de colecta”.

E na conclusão c) escreveu: “no caso dos autos, a duplicação da colecta resulta da existência de uma nota de liquidação que corrige a primeira que deu origem à execução dos autos”.

Ora, estes factos não foram estabelecidos na sentença recorrida, razão pela qual o recurso versa matéria de facto e não matéria exclusivamente de direito.

Assim, competente para conhecer desta recurso é o TCA e não este STA [art^os 32^o, n^o 1, al. b) e 41^o, n^o 1, al. a), do ETAF].

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo M^oP^o e declaram este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, declarando competente para o efeito do TCA.

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

Lisboa, 2 de Julho de 2003. — *António Pimpão* (relator por vencimento) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes* (vencido, pois o recurso só versa matéria de direito).

Acórdão de 9 de Julho de 2003.

Assunto:

Representação da Segurança Social.

Doutrina que dimana da decisão:

A representação da Segurança Social que, nos termos do artigo 42^o do Código de Processo Tributário, cabia à Fazenda Pública, manteve-se, mesmo após a entrada em vigor do DL 42/2001, para os processos participados aos órgãos do Ministério das Finanças que continuavam a correr por esses órgãos, nos termos do art 17^o desse diploma legal.

Recurso n.º 3/03. Recorrente: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social; Recorrida: Associação Comercial e Industrial de Penafiel; Relator: Ex.^{mo} Cons.^o Dr. Vítor Meira (por vencimento).

Associação Comercial e Industrial de Penafiel, com sede na Rua do Paço, 33, Penafiel, opôs-se, junto do Tribunal Tributário de 1^a Instância do Porto, a uma execução fiscal que lhe foi instaurada.

O Mm. Juiz do 1^o Juízo daquele Tribunal convolou o processo de oposição à execução em processo de impugnação judicial.

Notificado para o efeito, o representante da Fazenda Pública apresentou a sua contestação.

Em 21/05/2002, o Mm. Juiz proferiu o seguinte despacho:

“Compulsados os autos, verifica-se agora que foi notificado para contestar e subsequentes termos do processo a R.F.P.

Na data em que aquele despacho foi proferido já estava em vigor o D.L. 42/2001 de 9 de Fevereiro (art. 19^o) pelo que, face ao art. 12^o. daquele diploma, impunha-se que a Segurança Social fosse representada por Mandatário Judicial.

Verifica-se pois a nulidade da citação por ter sido feita em pessoa diversa.

Assim, de acordo com o disposto nos art^os 198^o. e 202^o. do C.P.C. «ex vi» art. 2^o. al. e) do C.P.P.T, anula-se todo o processado a partir de fls. 398”.

Inconformado com esta decisão, o Instituto de Gestão Financeira da **SEGURANÇA SOCIAL** interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. O DL 42/2001, de 9 de Fevereiro, regula o actual regime legal de execução de dívidas à Segurança Social, cuja autorização legislativa foi concedida ao Governo pelo art. 38^o da Lei 3-B/2000, de 04/04/2000 - Lei do Orçamento do Estado.

II. O diploma legal vindo de referir entrou em vigor 180 dias a contar do dia seguinte ao da sua publicação, o que ocorreu em 10/08/2001 - art. 19^o.

III. De acordo com o estatuído no art. 17^o do mesmo diploma, os processos de execução fiscal por dívidas que a Segurança Social tenha participado aos órgãos do Ministério das Finanças antes da entrada em vigor do presente diploma continuam a correr por esses órgãos.

IV. Estatui ainda o art. 12^o que as Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social são representadas nos tribunais comuns e nos tributários por mandatário judicial, nomeado pela delegação competente do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

V. Decorre das normas vindas de citar que o patrocínio judiciário da Segurança Social através de mandatário por si nomeado, apenas sucederá nos processos executivos instaurados pelas próprias secções de processos as quais foram criadas pelo DL vindo de referir e começaram a funcionar a partir de Setembro de 2001.

VI. É o próprio legislador que define a competência para a representação da Segurança Social nos processos executivos pendentes à data da entrada em vigor do DL 42/2001, de 09/02, ao estatuir no art. 17^o que os mesmos continuam a correr pelos órgãos do Ministério das Finanças.

VII. Assim, nos processos de execução fiscal instaurados por dívidas que a Segurança Social tenha participado aos órgãos do Ministério das Finanças antes da entrada em vigor do DL 42/2001, de 09/02, continua a ser competente o Representante da Fazenda Pública para representar a Segurança Social em todos os actos jurisdicionais, nomeadamente apresentando a contestação às impugnações deduzidas, como sucede no caso vertente.

VIII. Tal competência encontra-se definida no art. 15^o do CPPT correspondente ao art. 42^o do CPT que atribui ao representante da

Fazenda Pública a representação da administração tributária e, nos termos da lei, de quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal.

IX. Sendo certo que a presente execução fiscal foi instaurada pelo competente serviço de finanças, aí correndo todos os seus trâmites legais, não parece restar qualquer dúvida, no nosso entendimento, de que esse processo se encontra pendente, sendo relevante para aferir da sua pendência a data em que essa execução foi instaurada e não do despacho liminar que aceita a impugnação deduzida e manda citar o exequente para contestar.

X. Muito embora o processo executivo fiscal tenha uma natureza mista diferente de um processo executivo de natureza comum não pode o intérprete, salvo melhor opinião, distinguir a actividade meramente administrativa da actividade jurisdicional porque apesar da sua natureza mista ele é um todo.

XI. Ora, constatando-se nos presentes autos que a execução foi instaurada pelo competente serviço de finanças no ano de 1999 e aplicando-se o estatuído no art. 17º do DL do DL 42/2001 de 09/02, que regula a competência para a prossecução dos processos executivos fiscais pendentes à data da entrada em vigor do referido diploma legal, somos forçados a concluir, que continua a competir ao representante da Fazenda Pública a representação da Segurança Social! no processo executivo em causa.

XII. Aliás tal entendimento foi já sufragado pelo douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13/03/2002, proferido no processo 088.

XIII. Decidindo de forma diferente o douto despacho recorrido violou o disposto no art. 282º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa e art. 42º, n.º 1 al. c); art. 237º, n.º 2, art. 131º do CPT; art. 15º n.º 1 al. a), art. 151º, n.º 1, art. 210º do CPPT, e art. 17º do DL 42/2001, de 09/02.

Não houve contra-alegações.

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

Está em causa saber a quem compete, na hipótese dos autos, a representação da Segurança Social: se ao Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, se à Fazenda Pública. Aquele defende que tal competência compete, no caso, à Fazenda Pública, por não se aplicar o DL n.º 42/2001, de 9/2.

Quid juris?

Vejamos.

O processo executivo é de 1999.

A petição inicial do processo de oposição à execução deu entrada em 15/11/99.

O despacho do Mm. Juiz a ordenar a convalidação do processo de oposição à execução em processo de impugnação foi proferido em 27/3/2001.

O despacho do Mm. Juiz a ordenar a notificação da Fazenda Pública para contestar ocorreu no dia 17/9/2001.

A FP apresentou a sua contestação em 4/1/2002.

O despacho, ora sob recurso, e que acima se transcreveu, foi proferido em 21/5/2002.

Por sua vez o DL n.º 42/2001, de 9/2, entrou em vigor 180 dias depois da sua publicação, ou seja, em Agosto de 2001 (vide art. 19º do citado Dec.-Lei).

Quer isto dizer que, quando a execução foi instaurada, ainda não estava em vigor o citado DL.

Nem sequer quando foi proferido o primeiro despacho a ordenar a respectiva convalidação.

Porém, quando foi proferido o despacho a ordenar a notificação do RFP para contestar (17/9/2001), já estava em vigor o citado DL.

A quem cabe, na hipótese dos autos, a representação da Segurança Social? Ao representante da FP? Ou ao Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social?

Dispõe o art. 3º, n.º 1, do já referido DL:

“É competente para a instauração e instrução do processo de execução de dívidas à segurança social a delegação do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social do distrito da sede ou da área de residência do devedor”.

Por sua vez, dispõe o art. 12º do mesmo diploma legal:

“Nos tribunais comuns e nos tributários, as instituições do sistema de solidariedade e segurança social são representadas por mandatário judicial, nomeado pela delegação competente do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social”.

E o artigo 17º prescreve:

“Os processos de execução fiscal por dívidas que a segurança social tenha participado aos órgãos do Ministério das Finanças antes da entrada em vigor do presente diploma continuam a correr por esses órgãos”.

Não vem questionada nos presentes autos a competência da Fazenda Pública para representar a Segurança Social nos termos da alínea c) do artigo 42º do Código de Processo Tributário enquanto entidade pública. O que se controverte é a manutenção dessa representação após a entrada em vigor do DL 42/2001.

Como se vê daquele artigo 3º do DL 42/2001, a competência para a instauração e instrução do processo de execução de dívidas à Segurança Social passou para a área de competência dessa instituição. Todavia, os processos já instaurados resultantes de participação ao Ministério das Finanças continuaram a correr por esses órgãos (artigo 17º). Afigura-se-nos não fazer por isso sentido que, mantendo-se tais processos a correr termos sem que o novo diploma com eles interferisse, tivesse o patrocínio judiciário que ser alterado sem que os pressupostos em que tal alteração assenta fossem, aos casos pendentes, aplicáveis. Acresce que o artigo 15º do Código de Procedimento e Processo Tributário, correspondente ao artigo 42º do Código de Processo Tributário, continua a atribuir ao representante da Fazenda Pública a representação não só da Administração Fiscal, mas também a de outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal. Por isso, se após a entrada em vigor do DL 42/2001 a representação da Segurança Social passou para mandatários judiciais, nada impede que a Fazenda Pública mantenha a representação nos processos pendentes por a mesma caber no âmbito da sua competência. Acresce ainda que, nos termos do artigo 10º do DL 42/2001, as instituições do sistema de solidariedade e segurança social podem coligar-se, em processo de execução, às instituições do sistema fiscal, podendo por isso a Segurança Social ser representada por mais de um representante. No sentido agora propugnado pronunciou-se já este Supremo Tribunal Administrativo no recurso nº 88/02, de 13 de Maio de 2002, cujo entendimento continuamos a sufragar.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso revogando-se o despacho recorrido, devendo os autos prosseguir seus termos com a representação da Segurança Social assegurada pela Fazenda Pública.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Julho de 2003. — *Vítor Meira* (relator por vencimento) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa* (vencido, conforme declaração de voto junta).

Declaração de voto

Está em causa saber a quem compete, na hipótese dos autos, a representação da Segurança Social: se ao Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, se à Fazenda Pública.

Aquele defende que tal competência compete, no caso, à Fazenda Pública, por não se aplicar o DL n.º 42/2001, de 9/2.

Quid juris?

A quem cabe, na hipótese dos autos, a representação da Segurança Social?

Ao representante da FP? Ou ao Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social?

Dispõe o art. 3º, n.º 1, do já referido DL:

“É competente para a instauração e instrução do processo de execução de dívidas à segurança social a delegação do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social do distrito da sede ou da área de residência do devedor”.

Por sua vez, dispõe o art. 12º do mesmo diploma legal:

“Nos tribunais comuns e nos tributários, as instituições do sistema de solidariedade e segurança social são representadas por mandatário judicial, nomeado pela delegação competente do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social”.

É pois para mim evidente que a representação da Segurança Social não é mais da Fazenda Pública.

Mas estamos perante uma execução instaurada antes da vigência do já citado DL.

E, no tocante aos processos pendentes, dispõe o art. 17º do referido diploma:

“Os processos de execução por dívidas que a segurança social tenha participado aos órgãos do Ministério das Finanças antes da entrada em vigor do presente diploma continuam a correr por esses órgãos”.

É a partir daqui que o recorrente pretende retirar a conclusão de que, correndo o processo executivo perante um órgão do Ministério das Finanças, é ao representante da Fazenda Pública que compete a respectiva representação.

Mas, a meu ver, não tem razão.

O art. 17º tem a ver com a tramitação do processo e não com a representação da entidade que defende os interesses da Segurança Social.

E o legislador entendeu que essa representação devia ser confiada ao próprio instituto, muito mais vocacionado para a defesa dos respectivos interesses.

Aliás, nada impedia até o legislador de alterar a representação em juízo da Segurança Social, mantendo a entidade competente para a tramitação da execução.

A pretensão do recorrente, na minha perspectiva, não lograria pois êxito.

Na verdade, na minha óptica, a representação da Segurança Social passou a pertencer ao Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, a partir da vigência do DL n.º 42/2001, de 9/2, independentemente da pendência ou não de processos executivos.

Ou seja, a norma em causa é de aplicação imediata.

Negaria assim provimento ao recurso.

Lúcio Barbosa.

Acórdão de 9 de Julho 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. 21º, nº 4, 32º, nº 1, al. b) e 41º, nº 1, al. a) do ETAF e 280º, nº 1 do CPPT].*

2 — *Se, nas conclusões das suas alegações, o recorrente invocar matéria de facto que não só contraria, mas também não 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 382/03. Recorrente: PONTEVELHA INVEST. TURIST. E COMERC. SERTÁ, L.D; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - PONTEVELHA - Investimentos Turísticos e Comerciais da Sertá, Lda., com sede na Rua de Cabo Verde, nº 15, cave, Lisboa, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, que julgou parcialmente improcedente a impugnação judicial, por si deduzida, contra o acto de liquidação de IVA relativo ao ano de 1992, vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) A questão *decidenda* nos presentes autos de recurso está, pois, em saber se a norma do nº 4 do artigo 3º do Código do IVA ao referir-se às cessões de estabelecimento comercial, se refere à sua cessão temporária ou se, pelo contrário, se reporta à cessão definitiva de estabelecimento comercial.

B) Constitui doutrina da administração fiscal e jurisprudência pacífica que apenas se subsume à previsão normativa em causa a transmissão definitiva de estabelecimento comercial, conforme expressamente se conclui do Ofício-Circulado nº 134850, dos Serviços de Administração do IVA, de 21 de Novembro de 1989 e do Acórdão do STA de 12 de Abril de 2000, proferido no Recurso nº 22347.

C) Estamos, pois, no caso concreto, perante uma situação expressamente acolhida no âmbito da referida norma, conforme, aliás, se reconhece na sentença recorrida ao afirmar-se que no caso em apreço “ocorre uma entrega a título definitivo ao promitente comprador por forma em tudo correspondente à transferência do direito de propriedade.”

D) Em face do exposto, carece de base legal, em toda a sua extensão, a liquidação tributária impugnada e não somente na parte em que foi julgada procedente.

E) A decisão recorrida parte, salvo o devido respeito, de um claríssimo erro nos pressupostos de Direito, resultando de uma errónea aplicação das normas jurídicas, uma vez que estando em causa uma transmissão definitiva de estabelecimento comercial para um sujeito passivo do regime geral do IVA que, no mesmo, deu continuidade à actividade da recorrente, deveria a mesma ter sido aferida à luz do preceituado no nº 4 do artigo 3º do Código do IVA.

F) Assim, devendo a impugnação ser julgada procedente e anulado o acto de liquidação em toda a sua extensão e não apenas parcialmente, na forma em que foi, violou a douta sentença recorrida o referido preceito legal.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº 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 da sua motivação, o recorrente questiona matéria de facto.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (art. 704º do CPC) que, sobre a mesma, não se pronunciaram.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir a questão prévia suscitada pelo Exmº Magistrado do Ministério Público, aliás, de conhecimento officioso.

2 - A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1. a impugnante tinha como objecto a exploração da agricultura, comercialização dos respectivos produtos e gestão patrimonial, encontrando-se registada em IVA mas isenta do mesmo;

2. por escritura de 19DEZ90 foi alterado o objecto social que passou a ser a actividade no domínio dos investimentos turísticos e comerciais, sua exploração e compra de imóveis para revenda;

3. tendo em 18JAN91 entregue a correspondente declaração de alteração, com expressa menção de adopção do método de afectação real de todos os bens e serviços utilizados;

4. a impugnante deduziu o IVA pago pela construção e equipamento de um prédio na Sertã, composto de estabelecimentos comerciais de discoteca, restaurante e cinema, no montante global de 29.868.709\$00, tendo, em FEV93, solicitado o respectivo reembolso;

5. na sequência desse pedido foi realizada inspecção a qual constatou:

a) em 25NOV92 a impugnante celebrou com Carlos Marçal e Maria Marçal, ou a sociedade que estes viessem a constituir, contrato promessa de compra e venda da discoteca e restaurante;

b) nesse contrato estipulou-se que o preço do equipamento era sem IVA, bem como os promitentes compradores ficaram autorizados a explorar os estabelecimentos e todo o seu equipamento até à data da celebração da escritura;

c) em 1995 a impugnante vendeu o cinema à Câmara Municipal da Sertã;

6. em face do constatado a administração fiscal considerou indevida a dedução de IVA efectuada relativamente à construção do imóvel, por entender que a respectiva venda estava isenta de IVA porque sujeita a sisa;

7. bem como, igualmente, considerou que a venda do equipamento havia sido indevidamente considerada como não sujeita a IVA;

8. em consequência do que veio a ser liquidado IVA no montante de 33.200.000\$00, sendo 22.800.000\$00 de dedução indevida e 10.400.000\$00 da transmissão do equipamento;

9. a impugnante solicitou à administração fiscal informação sobre como proceder em sede de IVA na venda que pretendia fazer do cinema à C. M. Sertã, dado ter deduzido o IVA suportado na construção, tendo-lhe sido prestada a informação de fls. 44, ss., no sentido de que se renunciasse à isenção nada a havia a regularizar quanto à dedução efectuada;

10. a impugnante renunciou à isenção de IVA na venda das diversas fracções do imóvel, tendo feito a correspondente comunicação no serviço de finanças, que emitiram o correspondente documento legal;

11. a impugnante vendeu o cinema em 95 e o restaurante e discoteca em 98;

12. o restaurante e discoteca foram vendidos a Santos & Marçal Lda, sociedade registada em IVA, regime normal, periodicidade mensal com a actividade de hotelaria, restaurante, *snack-bar* e pastelaria.

3 - Como se entendeu, entre muitos outros, no acórdão do STA de 4/5/94, rec. nº 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. nº 13.326).

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos arts. 31º, nº 1, al. b) e 41º, nº 1, al. a) do ETAF e 280º, nº 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 A) e E) da sua motivação, a recorrente sustenta que a questão decidenda se reporta à cessão a uma outra firma de um estabelecimento comercial sua propriedade e que esta firma deu continuidade à sua actividade.

Ora e como bem salienta o Exm.º Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer, não é isso que consta da sentença recorrida. Com efeito e relacionado com isso, o que o Mm.º Juiz estabeleceu foi que «a Recorrente construiu e equipou um prédio composto por cinema discoteca e restaurante e que vendeu o cinema à Câmara Municipal da Sertã e a discoteca e o restaurante à dita sociedade; nada estabelece sobre a “cessão do estabelecimento comercial” (aliás afirma que “o caso dos autos não foi um caso de cessão”) nem sobre a actividade que a Recorrente exercia, se é que exercia, naqueles espaços».

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. 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].

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. 18.º, n.º 3 do CPPT).

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 9 de Julho de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 9 de Julho de 2003.

Assunto:

Taxas sobre comercialização de produtos de saúde. Reenvio prejudicial.

Doutrina que dimana da decisão:

As taxas sobre comercialização de produtos de saúde a que se refere o art.º 72.º da Lei 3-B/2000 - Orçamento do Estado 2000 - não são taxas mas impostos uma vez que constituem prestações pecuniárias, coactivas, sem carácter de sanção, exigidas pelo INFARMED, com vista à realização de fins públicos.

Tais impostos não são proibidos pelo art.º 33.º da 6.ª Directiva uma vez que não constituem impostos sobre o volume de negócios pois que não incidem sobre a circulação de bens e serviços de modo comparável ao do IVA.

Recurso n.º 439/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Johnson & Johnson, Lda; Relator: Ex.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1 - O ERFPP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, 4.º Juízo, 1.ª Secção, julgou procedente a impugnação do acto tributário de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde e, por isso, anulou a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

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.

6. Acresce que a interpretação e aplicação efectuada pelo INFARMED no que respeita à liquidação da referida taxa está correcta e tem fundamento legal, expressamente reconhecido e reiterado pelo legislador no artigo 58.º da Lei n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro, no artigo 55.º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, e nos ar-

tigos 1º, nº 3, e 3º, nº 2, do Decreto-Lei nº 312/2002, de 20 de Dezembro, que constituem leis interpretativas do citado pelo artigo 72º da Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril, e por isso se integram na lei interpretada (artigo 13º, nº 1, do Código Civil).

A impugnante apresentou alegações nas quais formulou o seguinte quadro conclusivo:

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.

7. O artigo 58º da Lei nº 30-C/2000, o artigo 55º da Lei nº 109-B/2001 e o Decreto-Lei nº 312/2002 não vieram interpretar o regime estabelecido pelo artigo 72º da Lei nº 3-B/2000, pelo que não são retroactivamente aplicáveis ao caso *sub judice*.

O EMMMP entende que se deve suscitar o reenvio prejudicial questionando o TJCE para saber se o artº 33º da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17-5-1977, na redacção da Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16-12-91, proíbe a criação de uma taxa como a dos autos, na medida em que esta pode constituir encargo com características de imposto sobre o volume de negócios.

2 - A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

A) A impugnante transferiu através do Banco Espírito Santo, a favor do INSTITUTO NACIONAL DA FARMÁCIA E DO MEDICAMENTO, para a conta bancária com o NIB 003500820000605483081, no dia 29 de Maio de 2001, a importância de 558.273\$00 relativa ao valor da taxa correspondente a vendas de Dispositivos Médicos para Diagnóstico *In Vitro* realizadas no mês de ABRIL/2001, conforme documentos cujas cópias constam de fls. 18 a 20 dos autos e que aqui se dão por integralmente reproduzidos;

B) O INFARMED remeteu à impugnante, em 20/01/2001, a carta cuja cópia consta de fls. 22 dos autos e que aqui se dá por integralmente

reproduzida, junto à qual enviou os modelos estabelecidos por aquele Instituto, por Despacho do Conselho de Administração de 2000/04/28, designados “Declaração de Vendas” e “Guia de Depósito”, cujas cópias constam de fls. 23 e 24 dos autos e que aqui se dão, igualmente, por integralmente reproduzidas, solicitando que os mesmos fossem devidamente preenchidos e assinados, nos dez dias úteis seguintes à realização do pagamento mensal da taxa, cujas datas limites, para o ano de 2001, são as indicadas no mapa cuja cópia consta de fls. 25 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido;

C) O Infarmed, em 10/05/2000, emitiu a CIRCULAR N.º 1/2000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde, cuja cópia consta de fls. 21 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzida, a qual referia, além do mais:

“(…)

Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V.Ex.^a, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epigrafoado:

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 2º, 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 2º, de 11/11;
- Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei n.º 94/95, artigo 4º, de 9/05.

5. A taxa não incide sobre produtos exportados.

“(…)

D) A petição inicial, correspondente à presente impugnação, deu entrada, na Secretaria Central deste Tribunal, em 27/08/2001.

3 - Sobre a questão a que se reportam os presentes autos pronunciou-se já o STA no recente acórdão de 04-06-2003, Rec. 61-03.

Por concordarmos com a orientação em tal arresto definida passaremos a acompanhá-lo de perto.

Com efeito são elementos essenciais do conceito de taxa a prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente, pelo Estado ou outro ente público, sem carácter sancionatório, pela utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não de bens públicos ou semipúblicos por contrapartida de uma actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

Essencial elemento diferenciador da taxa e do imposto resulta do carácter bilateral ou unilateral daquela ou deste. Com efeito a taxa pressupõe a existência de corresponsabilidade entre a prestação a pagar pelo utente e a receber pelo prestador do serviço, o Estado ou outra entidade pública.

E a indicada relação tem carácter substancial ou material e não meramente formal podendo, contudo não haver uma equivalência

económica rigorosa entre o valor do serviço e o montante da quantia a pagar, podendo ser superior ao custo do serviço desde que não ocorra uma “desproporção intolerável”.

Como se escreveu no preâmbulo do Dec. Lei 455/99, de 18 Nov, 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”.

Nesta perspectiva o artº 6º do mesmo diploma legal atribuiu-lhe 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 (cfr. nº 3 do mesmo preceito):

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.

O n.º 1 do art.º 72º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em apreciação, refere que a mesma se destina “ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo Infarmed”.

E com tal taxa pretendeu o legislador concretizar os valores da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos do artº 64º da CRP de forma que os produtos de saúde se encontrem conformes às exigências legais.

Daí que se possa concluir que os seus beneficiários directos são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores uma vez que se trata de uma forma de financiar uma actividade do Estado dirigida à satisfação de necessidades públicas que se prendem com a garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e com a realização dos referidos estudos e acções de formação.

E daí que não ocorram, no caso os elementos definidores, da taxa e em particular a mencionada relação bilateral ou sinalagmática, a corresponsabilidade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo Infarmed.

Nem ocorre no tributo em apreciação a remoção, por este instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da impugnante.

E o tributo em apreciação é de pagamento mensal e não antecede o exercício da actividade pelo que não se prende com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

E daí que o mencionado tributo seja de qualificar como imposto ou como um tributo que, pela sua natureza, deve ter um tratamento constitucional semelhante ao dos impostos.

E nesta perspectiva, por força do artº 103º nº 2 da CRP, deve a lei definir “a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação”.

Estabelecendo o nº 3 do referido artº 72º 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”, encontra-se concretizada a incidência real do dito tributo sobre o “volume de vendas” de cada produto sendo o respectivo valor pago mensalmente com base nas respectivas, “vendas mensais”.

O facto de ter “por referência”, “o preço de venda ao consumidor final” aparece apenas de modo subordinado, de um mero “valor de referência limite”. Pois que 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 e daí que a indicada circular e o impresso “declaração de vendas” surjam como mero regulamento executivo e instrumental.

Igualmente se acompanha o mencionado acórdão no entendimento de que não ocorre violação da norma constante do artº 33º da directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva nº 91/680/CEE, do Concelho, de 16Dez91, a qual impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Estabelece esta norma que “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”.

E tal norma foi já apreciada pela jurisprudência do TJCE a qual adiantou que a mesma 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 serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum do IVA.

Isto ocorre quando se aplicam genericamente às transacções que tenham por objecto bens ou serviços, ocorra proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos, ocorra cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição aplicando-se ao seu valor acrescentado, “sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior”.

O tributo a que se reportam os presentes autos não possui tais características pois que 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 e não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Por isso é permitido aos Estados Membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios pelo que se não mostra violado o questionado artº 33º. Nesta perspectiva torna-se desnecessária a consulta ao TJCE, em termos do reenvio prejudicial nos termos do artº 234º do tratado.

É que a jurisprudência do TJCE, em termos de reenvio, uma vez que se destina a definir o sentido das pertinentes normas comunitárias, tem carácter interpretativo, em abstracto, pelo que é de dispensar o reenvio sempre que a questão de interpretação suscitada nos tribunais nacionais tenha sido já objecto de apreciação e julgamento daquele Tribunal não se justificando 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 a interpretação que o TJCE lhe atribuiu.

É que sendo a questão suscitada materialmente idêntica a outra já decidida por aquele tribunal, a título prejudicial, num caso análogo, ou se trate de jurisprudência constante, o tribunal nacional fica dispensado da consulta.

Procedem, por isso, as conclusões do presente recurso.

4 - Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, tanto na instância como neste STA, ficando-se aqui a procuradoria em 60%.

lisboa, 9 de Julho de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 9 de Julho de 2003.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal não aduaneira. Prescrição do procedimento. Prazo. Notificação da sociedade. Devolução da carta registada.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Com a entrada em vigor do CPT ficou revogada toda a legislação que lhe fosse contrária, nomeadamente em matéria de prescrição (artºs 2º, nº 1 e 11º do DL n.º 154/91, de 23/4).*
- 2 — *Assim, o prazo de prescrição das contra-ordenações fiscais não aduaneiras cometidas em 1994 e 1995 é de cinco anos, nos termos do disposto no art. 35º, nº 1 do CPT.*
- 3 — *É aplicável às referidas contra-ordenações o regime fixado no art. 121º, nº 3 do Código Penal, de acordo com o qual a prescrição do procedimento ocorre sempre que decorra o prazo de prescrição acrescido de metade.*
- 4 — *A notificação a que alude o art. 199º, nº 1 do CPT não é pessoal.*
- 5 — *Devolvida a carta registada remetida à sociedade com a informação “avisado, não atendeu”, deve a mesma so-*

cidade considerar-se notificada, para efeitos do referido art. 199º, 1, do CPT, se a referida sociedade não deu qualquer explicação razoável para não ter levantado tal carta que, por isso, foi devolvida.

6 — *Tem aplicação, no tocante à notificação das sociedades, o disposto no art. 255º, 1, do CPC.*

Recurso n.º 540/03. Recorrente: PALOPEDRAS — Rochas Ornamentais, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - **PALOPEDRAS - Rochas Ornamentais, Lda.**, com sede no Largo Mouzinho de Albuquerque, Bloco B, 1º Esq., Viseu, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu que negou provimento ao recurso da decisão administrativa que lhe aplicou coima por infracção ao disposto nos artºs. 26º, nº 1 e 40º, nº 1, al. a) do CIVA e 29º, nºs 2 e 9 do RJIFNA, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1) Mostra-se prescrito o procedimento contra-ordenacional;

2) O regime regulador das contra-ordenações fiscais previstas no RJIFNA é o constante do Dec.-Lei nº 433/82 (Lei-Quadro das Contra-Ordenações), de 27 de Outubro;

3) Há que aplicar *in casu* o disposto no artigo 121º, nº 3, do Cód. Penal ao presente procedimento contra-ordenacional, aplicabilidade essa que coincide com o entendimento do Supremo Tribunal de Justiça no Acórdão de Fixação de Jurisprudência n.º 6/2001, publicado no D. R., 1ª Série, de 30 de Março;

4) Considerando que o prazo prescricional da contra-ordenação objecto dos presentes autos é de dois anos [artigo 27º, alínea a), do D. L. 433/82, de 27 de Outubro], seria de três anos o prazo resultante da aplicação do artigo 121º, nº 3, do Cód. Penal, uma vez que não se verifica causa de suspensão da prescrição;

5) Há muito que decorreu tal prazo, atendendo a que as infracções imputadas à arguida se localizam temporalmente entre Abril de 1994 e Dezembro de 1995, pelo que deve ser declarado extinto por prescrição o procedimento contra-ordenacional objecto dos presentes autos, com os legais efeitos;

6) Esteve mal a douta Decisão recorrida ao entender dever impropriedade a nulidade de falta de notificação arguida em sede de recurso;

7) Desde logo, e transcrevendo o teor da própria decisão: «As cartas enviadas à arguida vieram ambas devolvidas. Não se pode considerar que produziram os seus efeitos. Não existia, no âmbito do CPT, norma semelhante à do actual artigo 39º, nº 5, do CPPT» - cfr. pág. 7 da douta decisão recorrida;

8) O artigo 199º do CPT determina claramente que se notifique “o arguido”, em caso de processo contra-ordenacional;

9) A omissão de tal notificação está prevista - e cominada com nulidade - quer no artigo 195º, nº 1, alínea c), do CPT, quer no artigo 63º, nº 1, alínea c), do RGIT;

10) O artigo 70º, nº 2, do CPT, determina que a falta de recebimento de qualquer aviso ou comunicação expedido para o domicílio fiscal, desde que resulte da não comunicação atempada da respectiva aliteração, não é oponível à administração fiscal sem prejuízo do que

a lei dispõe quanto à obrigatoriedade da citação e da notificação pessoal;

11) A “notificação do arguido” a que se refere o artigo 199º do CPT é claramente pessoal, isto é, atenta a natureza do procedimento contra-ordenacional mal se entenderia que não fosse obrigatoriamente feita ao próprio tal notificação;

12) Pelo que deve ser dada sem efeito a douda Decisão recorrida na parte em que indeferiu a nulidade de falta de notificação arguida em sede de recurso, e ser a mesma substituída por outra que decida nesses termos, com os legais efeitos;

13) Acresce ainda que em sede de defesa apresentada pelo arguido Luís Manuel Barreto Bandeira Costa foram suscitadas diversas questões conexas com as relações comerciais (conta-corrente) existentes entre as empresas Palopedras, Lda., e Transgranitos, Lda., e respectiva facturação;

14) A esse respeito, aliás, requereu o mesmo arguido que lhe fossem notificados anexos em falta relativamente ao relatório de inspecção tributária, e ainda que fossem solicitados à DDF de Vila Real os relatórios dos pedidos de reembolso apresentados pela empresa Transgranitos em 1994, 1995 e 1996, e o Despacho proferido sobre o processo de reclamação nº 400009.9/96 daquela Direcção Distrital;

15) A decisão do Ex.mo Senhor Director de Finanças de Viseu é inteiramente omissa quanto à tal defesa;

16) A douda Decisão ora recorrida não se pronuncia sobre a questão da omissão destas diligências, que os arguidos reputam necessárias ou úteis para a descoberta da verdade material;

17) Tal omissão constante da decisão do Ex.mo Senhor Director de Finanças de Viseu, e não sancionada pela douda Decisão recorrida, integra o vício de omissão de pronúncia;

18) As decisões são nulas, por padecerem de tal vício, quando deixem de apreciar questões que devessem conhecer - artigos 144º, nº 1, do CPT, 379º, nº 1, alínea c), do CPP, e 668º, nº 1, alínea d), do CPC;

19) Assim, e também por este motivo, deve ser declarada sem efeito a douda Decisão recorrida, com os legais efeitos.

O Exmº Magistrado do Ministério Público junto do TT de 1ª Instância contra-alegou nos termos que constam de fls. 339 e ss., que aqui damos por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais, concluindo pela improcedência do recurso.

Neste STA, o Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer, uma vez que o Ministério Público junto da 1ª Instância contra-alegou.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

2.1.1. A Divisão de Prevenção e Inspeção Tributária I da Direcção Distrital de Finanças de Viseu procedeu a exame à escrita da sociedade recorrente dos exercícios de 1993 a 1995 em cumprimento da ordem de serviço nº 17647, na sequência do qual foi elaborado em 6.12.96 o relatório do exame à escrita de que se junta cópia a fls. 14 a 183, cujo teor aqui se tem por reproduzido para todos os legais efeitos;

2.1.2. Foi levantado em 6.12.96 o correspondente auto de notícia nos termos que melhor resultam de fls. 13 a 13v. dos presentes autos e que aqui se tem por integralmente reproduzidos, e, com base nele, autuado um processo de averiguações contra a primeira arguida, o qual recebeu o nº 75/98 (fls. 7 e 12 dos autos);

2.1.3. Remetidos os autos a que alude o nº anterior à Delegação do MºPº junto do Tribunal Judicial de Viseu, foi com data de

16.04.1999 proferido doudo despacho a determinar o arquivamento do inquérito e a ordenar fosse extraída certidão de todo o processado e remetida à Direcção Distrital de Viseu «para efeitos do disposto no artigo 34º do RJFNA», tudo como melhor resulta de fls. 212 dos autos também aqui dados como reproduzidos para os legais efeitos;

2.1.4. Os elementos a que alude o nº anterior foram recebidos no Serviço de Finanças de Viseu (1ª) e ali registado e autuado em 27.07.99 o correspondente processo contra-ordenacional, o qual recebeu o nº 2720-99/600494.6 (fls. 2);

2.1.5. Por despacho do Ex.mo Chefe do Serviço de Finanças datado de 17.11.99, foi ordenada a notificação «nos termos dos artigos 199º, 200º e 209º do Código de Processo Tributário» (fls. 234 dos autos);

2.1.6. Em cumprimento do despacho a que alude o nº anterior, foi na mesma data remetida à primeira arguida carta registada com aviso de recepção, enviada para o «Lg. Mouzinho Albuquerque - BLB 1º Esq., 3500 Viseu» com o seguinte teor:

«Fica V. Exª notificado de que contra si foi instaurado o processo de contra-ordenação nº 494/99, de 27.07.99 com base no auto de notícia, de que se junta fotocópia, podendo, no prazo de dez dias, apresentar defesa, juntar ao processo elementos probatórios que entender, indicar testemunhas e fazer-se acompanhar por advogado, bem como utilizar a possibilidade de pagamento voluntário da coima, variável entre 230.000\$00 e 38.728.448\$00, desde que o requeira ao Director Distrital de Finanças, no mesmo prazo para a defesa, com redução para 75% do montante que para o efeito for fixado» (fls. 239 dos autos);

2.1.7. A carta a que alude o nº anterior veio devolvida com a seguinte informação aposta no verso do envelope «Avisado. Não atendeu, 10h40m, 99/11/19» (fls. 236);

2.1.8. Em cumprimento do despacho a que se alude em 3.1.5 supra, foi na mesma data remetida à mesma arguida outra carta registada com aviso de recepção, com o mesmo teor, mas enviada para a «Avenida Alberto Sampaio, 75-1, 3500 Viseu» tendo a mesma sido devolvida com a seguinte informação aposta no verso do envelope «Retirou desta morada» (fls. 240 a 243);

2.1.9. Em cumprimento do despacho a que se alude em 3.1.5 supra, foi na mesma data remetida a «Luís Manuel Barreto Bandeira Costa, na qual. Sócio "Palopedras - Rochas Orn. Lda"» o segundo arguido outra carta registada com aviso de recepção, com o mesmo teor, tendo a mesma sido recepcionada em 19.11.99 (fls. 247 a 249);

2.1.10. Deu entrada em 24.11.99 no Serviço de Finanças de Viseu (1ª) a carta remetida pelo segundo arguido e dirigida à «DIR. DIST. DE FINANÇAS DE VISEU, 1ª REP. FINANÇAS DE VISEU, Att.: Ex.mo Senhor Chefe da Repartição, Av. Dr. António Alves Martins, 5, 3500 Viseu», inserta a fls. 259 a 261 dos autos e cujo teor aqui se tem por reproduzido, de onde, além do mais, consta o seguinte:

«Relativamente às facturas contabilizadas no exercício de 1995, trata-se de invenção do Técnico, pois estas não existem. Contactadas a PALOPEDRAS e a TRANSGRANITOS, “as facturas nºs 24/95, de 31.01.94, 48/95, de 28.02.94, 72/95, de 31.03.94, 95/95, de 28.04.94, 134/95, de 31.07.94, 238/95, de 29.12.94, e 248/95, de 29.12.94 não se encontram contabilizadas” (...) Em jeito de conclusão, rejeito qualquer responsabilidade enquanto sócio e se assim não entenderem remeto para os parágrafos anteriores a minha defesa bem como solicito os anexos ao relatório essenciais para uma correcta percepção do mesmo e que seja solicitada a DDF de Vila Real os Relatórios dos Pedidos de Reem-

bolso da TRANSGRANITOS de 1994, 1995 e 1996 e o Despacho mencionado do processo de reclamação n.º 400009.9/96.»;

2.1.11. Em 21.12.99, os autos foram remetidos à Divisão de Justiça Tributária da Direcção de Finanças de Viseu para decisão e em 09.06.2000 foi lavrado o seguinte despacho: «Vão os autos à D.P.I.T., a fim de que o autuante preste a competente informação, face às alegações juntas a fls. 259 a 261» (fls. 263);

2.1.12. Em 20.06.2000, o Sr. Inspector Tributário Júlio Manuel Almeida e Sousa prestou a informação inserta a fls. 264 a 266 dos autos, cujo teor aqui se dá também por reproduzido e de onde além do mais consta que «as facturas n.ºs 24/95, 48/95, 72/95, 95/95, 134/95, 149/95, 185/95, 199/95, 238/95 e 248/95 existem e encontram-se contabilizadas. Constam do Anexo VIII do relatório de exame à escrita (fls. 9, 10, 11, 12, 13, 14, 16, 17, 18 e 19), bem como no processo de contra ordenação - fls. 101, 102, 103, 104, 105, 106, 108, 109, 110 e 111, fotocópia das mesmas. Por lapso, o ano de emissão destas facturas consta no auto de notícia como sendo o de 1994, quando na realidade é o de 1995.»;

2.1.13. Em 05.06.2001, foi proferida decisão final pelo Ex.mo Director de Finanças com o teor de fls. 274 a 282 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos e de que se transcreve a seguinte parte:

«(...) Tudo ponderado e porque a coima, no caso em apreço, sendo imputada a título de negligência, varia entre 20% e o imposto em falta, por conjugação dos n.ºs 2 e 9 do artigo 29º do RJIFNA, com referência:

Ao mês de Abril do ano de 1994, a coima de 1.700.000\$ (um milhão e setecentos mil escudos);

Ao mês de Julho do ano de 1994, a coima de 500.000\$ (quinhentos mil escudos);

Ao mês de Agosto do ano de 1994, a coima de 160.000\$ (cento e sessenta mil escudos);

Ao mês de Setembro do ano de 1994, a coima de 160.000\$ (cento e sessenta mil escudos);

Ao mês de Outubro do ano de 1994, a coima de 160.000\$ (cento e sessenta mil escudos);

Ao mês de Novembro do ano de 1994, a coima de 160.000\$ (cento e sessenta mil escudos);

Ao mês de Dezembro do ano de 1994, a coima de 640.000\$ (seiscentos e quarenta mil escudos);

Ao mês de Janeiro do ano de 1995, a coima de 160.000\$ (cento e sessenta mil escudos);

Ao mês de Fevereiro do ano de 1995, a coima de 160.000\$ (cento e sessenta mil escudos);

Ao mês de Março do ano de 1995, a coima de 160.000\$ (cento e sessenta mil escudos);

Ao mês de Abril do ano de 1995, a coima de 160.000\$ (cento e sessenta mil escudos);

Ao mês de Julho do ano de 1995, a coima de 160.000\$ (cento e sessenta mil escudos);

Ao mês de Agosto do ano de 1995, a coima de 160.000\$ (cento e sessenta mil escudos);

Ao mês de Outubro do ano de 1995, a coima de 640.000\$ (seiscentos e quarenta mil escudos);

Ao mês de Dezembro do ano de 1995, a coima de 820.000\$ (oitocentos e vinte mil escudos);

Contudo, porque se verifica o concurso de contra-ordenações haverá que observar o determinado no art. 19º do Dec.-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, aplicável “ex vi” art. 4º, n.º 2 do RJIFNA.

Assim, aplico a coima única no montante de 5.000.000\$ (cinco milhões de escudos) (...);

Quanto ao gerente Sr. Luís Manuel Barreto Bandeira Costa, contribuinte n.º 182766217, também responsável nos termos dos arts 6º, n.º 1 e 7º n.ºs 1 e 3 do RJIFNA, e porque a coima é imputada a título negligente, variando entre 10% e metade do imposto em falta, nos termos do n.º 2 do art. 29º do RJIFNA, com referência:

Ao mês de Abril do ano de 1994, a coima de 85.000\$ (oitocentos e cinquenta mil escudos);

Ao mês de Julho do ano de 1994, a coima de 250.000\$ (duzentos e cinquenta mil escudos);

Ao mês de Agosto do ano de 1994, a coima de 80.000\$ (oitenta mil escudos);

Ao mês de Setembro do ano de 1994, a coima de 80.000\$ (oitenta mil escudos);

Ao mês de Outubro do ano de 1994, a coima de 80.000\$ (oitenta mil escudos);

Ao mês de Novembro do ano de 1994, a coima de 80.000\$ (oitenta mil escudos);

Ao mês de Dezembro do ano de 1994, a coima de 320.000\$ (trezentos e vinte mil escudos);

Ao mês de Janeiro do ano de 1995, a coima de 80.000\$ (oitenta mil escudos);

Ao mês de Fevereiro do ano de 1995, a coima de 80.000\$ (oitenta mil escudos);

Ao mês de Março do ano de 1995, a coima de 80.000\$ (oitenta mil escudos);

Ao mês de Abril do ano de 1995, a coima de 80.000\$ (oitenta mil escudos);

Ao mês de Julho do ano de 1995, a coima de 80.000\$ (oitenta mil escudos);

Ao mês de Agosto do ano de 1995, a coima de 80.000\$ (oitenta mil escudos);

Ao mês de Outubro do ano de 1995, a coima de 320.000\$ (trezentos e vinte mil escudos);

Ao mês de Dezembro do ano de 1995, a coima de 410.000\$ (quatrocentos e dez mil escudos);

Contudo, porque se verifica o concurso de contra-ordenações haverá que observar o determinado no art.º 19º do Dec.-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, aplicável “ex vi” art. 4º, n.º 2 do RJIFNA.

Assim, aplico a coima única no montante de 2.500.000\$ (dois milhões e quinhentos mil escudos) (...)

2.1.14. Os arguidos foram notificados da decisão a que alude o n.º anterior por carta registada com aviso de recepção recepcionada em 10.07.2001 (fls. 283 a 286);

2.1.15. O recurso deu entrada no Serviço de Finanças de Viseu (1ª) em 25.07.2001 (cfr. carimbo apostado no cabeçalho do respectivo articulado).

3 - Começamos pela apreciação da questão da prescrição do procedimento contra-ordenacional, suscitado nas conclusões 1ª a 5ª da sua motivação do recurso, já que, para além de ser de conhecimento oficioso [art. 193º, al. b) do CPT], trata-se de questão que se prende

com a subsistência da instância, que merece prioridade de conhecimento (Ac. do STA de 26/2/03, in rec. n.º 1789/02-30).

Desde logo e com relevo para a resolução desta questão, importa salientar que, conforme resulta do probatório, os factos dos autos reportam-se aos meses de Abril e de Julho a Dezembro de 1994 e de Janeiro a Abril, Julho, Agosto, Outubro e Dezembro de 1995 (vide item 2.1.13. do probatório), tendo o prazo para cumprimento da obrigação terminado no último dia do segundo mês seguinte (cfr. art. 26.º, n.º 2 do CIVA, na redacção anterior à Lei n.º 10-B/96 de 23/3).

Acresce que, do mesmo probatório, resulta que, em 17/11/99 e para notificação nos termos dos art.ºs 199.º, 200.º e 209.º do CPT, foram enviadas à recorrente cartas registadas com aviso de recepção, que vieram devolvidas com a informação “Avisado. Não atendeu, 10h40m, 99/11/19” e “Retirou desta morada”, bem como a Luís Bandeira Costa, na qualidade de sócio (vide itens 3.1.5 a 3.1.9).

Nesta data estava já em vigor o CPT, que revogou toda a legislação que lhe fosse contrária, nomeadamente o que em matéria de prescrição contempla o Decreto-lei n.º 433/82 de 27/10 (art.ºs 2.º, n.º 1 e 11.º do Decreto-lei n.º 154/91 de 23/4).

Por outro lado, não tem aqui aplicação o novo regime estabelecido pelo RGIT - que, aliás, fixa idêntico prazo de cinco anos (cfr. art. 33.º, n.º 1) -, uma vez que só entrou em vigor em 5/7/2001 (vide art. 14.º da Lei n.º 15/01 de 5/6) e, além disso, o seu regime não se mostra, nem em abstracto, nem em concreto, mais favorável à contribuinte.

De acordo com o art. 35.º, n.º 1 do CPT o procedimento por contra-ordenações prescreve no prazo de cinco anos a contar do momento da prática da infracção.

Por sua vez, dispõe o seu n.º 2 que “sempre que o processo por contra-ordenações fiscais for suspenso por motivo da instauração de processo gracioso ou judicial onde se discuta situação tributária de que dependa a qualificação da infracção, fica também suspenso o prazo de prescrição do respectivo procedimento”. E no seu n.º 4 que “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”.

Assim sendo, o prazo de prescrição do procedimento contra-ordenacional passou a ser de cinco anos e as causas de suspensão e interrupção desse prazo são as que desse preceito constam.

Estabelece, porém, o art. 121.º, n.º 3 do Código Penal - aqui aplicável *ex vi* do disposto no art. 2.º, al. e) do CPT) - 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 ensinam os Exm.ºs Conselheiros Jorge Sousa e Simas Santos, in RGIT Anotado, 2.ª ed., págs. 287 e 288, “a inaplicabilidade do Código Penal, tanto em matéria de suspensão como de interrupção, limita-se apenas às causas e não 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. 32.º 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. 120.º, 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. 121.º, 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. 121.º 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. 121.º.

No mesmo sentido pode ver-se, entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 2/4/03, in rec. n.º 84/03, de 28/5/03, in rec. n.º 804/03 e o aresto supracitado.

Face ao exposto, no caso dos autos e no que aos factos relativos a 1994 e aos meses de Janeiro a Abril, Julho, Agosto e Outubro de 1995 diz respeito, não tendo havido causas de suspensão, neste momento é de concluir que está decorrido o prazo de cinco anos acrescido já do prazo a que alude o art. 121.º, n.º 3 do CP.

Nestes termos e com estes fundamentos, procedem parcialmente as conclusões 1.ª a 5.ª, pelo que está extinto, por prescrição, o procedimento contra-ordenacional e, conseqüentemente, a respectiva responsabilidade da recorrente, determinando-se o arquivamento dos autos quanto às referidas infracções e prosseguindo apenas quanto aos factos relativos ao mês de Dezembro de 1995.

Sendo assim, será só em relação à responsabilidade da recorrente por esta contra-ordenação (cujo procedimento não está prescrito) que incidirá a apreciação do restante objecto do recurso.

4 - Vejamos, então, se a sentença recorrida merece ser declarada nula por omissão de pronúncia, tal como o argui a recorrente nas conclusões 13.ª a 19.ª da sua motivação do recurso, já que prioritária (art. 124.º, n.º 1 do CPPT).

A nulidade da sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o tribunal deixe de se pronunciar sobre questões que devia apreciar (cfr. art. 125.º do CPPT).

Na falta de norma neste diploma sobre os deveres de cognição do tribunal, há que recorrer à norma do art. 660.º, n.º 1 do CPC, por força do disposto no art. 2.º, 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 que devesse conhecer, inclusivamente, não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento.

No caso dos autos, a nulidade estaria em que a decisão da entidade administrativa, que aplicou a coima, não se teria pronunciado sobre diversas questões suscitadas pelo arguido Luís Bandeira Costa, na

sua defesa e que se prendem com o facto de este ter requerido que lhe fossem notificados os anexos em falta relativamente ao relatório de inspecção tributária e ainda que fossem solicitados à DDF da Vila Real os relatórios dos pedidos de reembolso apresentados pela empresa Transgranitos em 1994, 1995 e 1996 e o Despacho proferido sobre o processo de reclamação nº 400009.9/96 daquela Direcção Distrital, sendo certo que o Tribunal “a quo” não se teria pronunciado sobre a omissão desta diligências.

Ora, basta uma leitura menos atenta da decisão recorrida para facilmente se concluir que esta questão foi ali tratada e até com alguma profundidade, como claramente resulta do seu item 4.2, com o título “Da Nulidade em Matéria de Não Referência Às Diligências Probatórias Requeridas Pelo Arguido Luís Manuel Barreto Bandeira Costa”, pelo que assim se vê que o Tribunal “a quo” emitiu pronúncia sobre as questões que competia conhecer.

Deste modo, não ocorre a arguida nulidade por omissão de pronúncia prevista nos arts. 668º, nº 1, al. d) do CPC e 125º do CPPT.

Pelo que, improcedem as referidas conclusões 13ª a 19ª da sua motivação do recurso.

5 - Por último, alega ainda a recorrente que não foi notificada pessoalmente nos termos e para o efeito do disposto no art. 199º do CPT, tal como havia sido ordenado por despacho de fls. 234, o que constitui nulidade insuprível [art. 195º, nº 1, al. c) do CPT] e que tem por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo de contra-ordenação.

Dispõe o predito art. 199º, nº 1 que “o chefe da repartição de finanças notificará o arguido do facto ou factos apurados no processo de contra-ordenação e da punição em que incorre, comunicando-lhe também que no prazo de 10 dias pode apresentar defesa e juntar ao processo os elementos probatórios que entender, bem como, sendo caso disso, utilizar a possibilidade de pagamento voluntário nos termos do artigo 209º”.

Todavia e ao contrário daquilo que pretende a recorrente, a notificação a que se reporta este normativo não assume natureza pessoal.

Com efeito, e como resulta do disposto no art. 65º, nº 1 do CPT, o regime regra das notificações em matéria tributária é o da notificação por carta registada com aviso de recepção. E só serão pessoais “nos casos previstos na lei ou quando a entidade que a elas proceder o entender necessário” (nº 4).

Ora, na hipótese vertente, não só a lei não prevê esse tipo de notificação, mas também não resulta dos autos que a Repartição de Finanças de Viseu tivesse entendido que a mesma era necessária.

Contudo, no que às sociedades diz respeito, estatui o art. 68º, nº 1, do CPT que as mesmas são notificadas na pessoa de um dos seus administradores ou gerentes, na sua sede, na residência destes ou em qualquer lugar em que se encontrem.

Mas também, nos termos deste n. 2, se a notificação não se puder efectuar na pessoa do representante, poderá ser feita na pessoa “de qualquer empregado, capaz de transmitir os termos do acto”.

Assim sendo, poder-se-ia desde logo pensar que a notificação não produziu os seus efeitos, uma vez que as cartas registadas (com aviso de recepção) para notificação da sociedade foram devolvidas.

Mas não é assim.

Vejamos porquê.

Já vimos supra (pontos 2.1.6 e 2.1.7 do probatório) que foi remetida à arguida, ora recorrente, carta registada com aviso de recepção para

a sua sede a qual veio devolvida com a seguinte informação “Avisado. Não atendeu”.

Quer isto significar que a recorrente recebeu na sua sede um aviso para levantar a carta registada que continha a notificação aqui em causa.

Mas não a levantou. Nem deu qualquer explicação razoável para não ter levantado tal carta que, por isso, foi devolvida.

Ora, nesta hipótese, afigura-se-nos que rege, para o caso, o art. 255º do CPC, pelo que se deve ter como notificada a recorrente.

Escreveu-se no acórdão deste STA de 2/6/99, rec. 22.529, que é aplicável tal “regra processual civil de que o destinatário da correspondência postal se deve ter por notificado, apesar de os papéis serem devolvidos (uma vez que tal regra) tem na sua base a presunção de que, se tal não acontecer, o evento é de imputar àquele”, já que “de acordo com a regra *id quod plerumque accidit*, tratando-se de mandatários constituídos (ou de pessoas que a lei lhes equipara por os não terem - art. 255º do CPC) ... é de pressupor um serviço de escritório, de porta aberta e atendimento que normalmente existem e onde se exerce labor diário, o que em princípio garantirá a entrega postal ou, pelo menos e bem importante para o efeito, a recepção diária ou quase diária da correspondência”.

O que já não acontecerá com os particulares “pois ocorrem normalmente situações que prejudicam irremediavelmente tal contacto, para o que podem, aliás, figurar-se as mais diversas hipóteses: pessoas que vivam só, doença prolongada, férias, trabalham fora do domicílio, etc.” - acórdão citado.

No sentido indicado pronunciou-se mais recentemente o acórdão deste STA de 2/7/2003 (rec. 344/03).

Deve assim a recorrente ter-se por notificada.

Daqui decorre que se mantém a coima de Esc. 820.000\$00.

6 - Nestes termos, acorda-se em conceder parcial provimento ao recurso, julgando-se prescritas todas as coimas, com excepção da coima de Esc. 820.000\$00, referente ao mês de Dezembro de 1995.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 euros.

lisboa, 9 de Julho de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator por vencimento) — *Alfredo Madureira* — *Pimenta do Vale* (vencido, conforme declaração junta).

Declaração de voto

1 - Alega a recorrente que não foi notificada pessoalmente nos termos e para o efeito do disposto no art.º 199º do CPT, tal como havia sido ordenado por despacho de fls. 234, o que constitui nulidade insuprível [art.º 195º, nº 1, al. c) do CPT] e que tem por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo de contra-ordenação.

Dispõe o predito art.º 199º, nº 1 que “o chefe da repartição de finanças notificará o arguido do facto ou factos apurados no processo de contra-ordenação e da punição em que incorre, comunicando-lhe também que no prazo de 10 dias pode apresentar defesa e juntar ao processo os elementos probatórios que entender, bem como, sendo caso disso, utilizar a possibilidade de pagamento voluntário nos termos do artigo 209º”.

Todavia e ao contrário daquilo que pretende a recorrente, a notificação a que se reporta este normativo não assume natureza pessoal.

Com efeito e como resulta do disposto no art.º 65º, nº 1 do CPT, o regime regra das notificações em matéria tributária é o da notificação por carta registada com aviso de recepção. E só serão pessoais “nos casos previstos na lei ou quando a entidade que a elas proceder o entender necessário” (nº 4).

Ora, na hipótese vertente, não só a lei não prevê esse tipo de notificação, mas também não resulta dos autos que a Repartição de Finanças de Viseu tivesse entendido que a mesma era necessária.

Contudo, no que às sociedades diz respeito, estatui o art.º 68º, nº 1 do CPT que as mesmas são notificadas na pessoa de um dos seus administradores ou gerentes, na sua sede, na residência destes ou em qualquer lugar em que se encontrem e concretizar-se-ão nos termos do seu nº 2.

Assim sendo e uma vez que ficou gorada a notificação na sede conhecida da sociedade recorrente, por devolução das cartas registadas e dos A/R e frustrada a possibilidade da notificação na pessoa do seu representante, por não ter sido encontrado, aquelas notificações não chegaram a ser efectuadas.

E não se pode pretender, como o faz a decisão recorrida, retirar esse efeito do facto do despacho em causa ter sido notificado ao co-arguido Luís Bandeira Costa.

Com efeito e por um lado, não resulta dos autos que, na altura, este exercesse as funções de administrador ou gerente da recorrente. E, por outro, a notificação foi-lhe dirigida com aposição no envelope da “qualidade de sócio”.

Acresce que e ao contrário do que decidiu o Tribunal recorrido, não basta que a carta registada seja devolvida com a informação “retirou desta morada” para que, nos termos e para o efeito do disposto no art.º 70º do CPT, essa devolução não seja imputável à Administração Fiscal.

Como ensina o Ex.mo Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT Anotado, 4ª ed., pág. 238, “assim, perante a devolução de uma carta registada relativa a uma notificação, a administração tributária não poderá concluir que o destinatário deixou de ter domicílio no local indicado, mesmo que dele se encontre ausente há mais de 20 dias.

Por isso também, mesmo que se constate tal ausência não se poderá considerar demonstrado, sem mais, que o interessado tenha omitido a obrigação legal de comunicar as alterações de domicílio à administração tributária e, conseqüentemente, não se poderá concluir que a falta de notificação não é oponível à administração tributária.

Só se a administração tributária demonstrar que o interessado efectivamente alterou o seu domicílio e que tal alteração ocorreu mais de 20 dias antes daquele em que se procurou efectuar a notificação é que se estará numa situação em que se poderá considerar que a falta de notificação não é oponível à administração tributária” - o que não acontece na hipótese vertente.

Temos, portanto, que concluir que, não tendo, segundo o probatório, sido entregue a carta registada expedida para notificação da recorrente e não vindo demonstrado ter havido qualquer recusa por parte da mesma em a receber, nem tendo sido esta notificada na pessoa de um seu administrador ou gerente ou que o seu não recebimento tenha resultado de qualquer mudança da sua sede para outro local que não haja sido informada à administração fiscal nos termos do citado art.º 70º do CPT, não se poderá considerar efectuada a notificação a que alude o art.º 199º do CPT.

2 - Nestes termos e nesta parte, concederia provimento ao recurso.

Pimenta do Vale.

Acórdão de 9 de Julho de 2003.

Assunto:

Emolumentos notariais. Escritura pública de compra e venda de imóvel. Natureza. Inconstitucionalidade orgânica e material. Violação da directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os emolumentos do artº 5º da Tabela de Emolumentos Notariais são de qualificar como taxas e não como impostos e não ofendem o princípio da proporcionalidade.*
- 2 — *Tais emolumentos notariais, cobrados nos termos da Portaria nº 996/98 de 25/11 aquando da celebração de escritura pública de compra e venda de imóvel, não são proibidos pela Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7, na redacção da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10/6.*

Recurso n.º 604/03. Recorrentes: Ministério Público e Fazenda Pública; Recorridos: Planinova - Sociedade Imobiliária, Lda.; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, que julgou procedente a impugnação judicial, interposta por Planinova - Sociedade Imobiliária, Lda., do acto tributário da liquidação de emolumentos notariais, o Magistrado do Ministério Público e o Director-Geral dos Registos e do Notariado, vêm interpor os presentes recursos, formulando as seguintes conclusões:

- Do Magistrado do Ministério Público:

a) Os emolumentos em causa são de qualificar como taxas.
b) Foram liquidados e cobrados à impugnante pelo acto de uma escritura pública de compra e venda de um imóvel e cláusulas complementares anexas à compra.

c) Não é de aplicar «in casu» o disposto no artigo 10º, alínea c), da Directiva nº 69/335/CEE, por este só se aplicar a casos onde haja reunião ou aumento de capitais ou alteração de pacto ou de sede sociais.

d) Ao fazer a sua aplicação, a douda sentença recorrida, violou-a por erro de interpretação.

- Do Director-Geral dos Registos e do Notariado:

I. O acto de liquidação de emolumentos não é ilegal, porquanto a compra e venda está fora do âmbito de incidência da Directiva 69/335, de 17 de Julho do Conselho, na redacção dada pela Directiva 85/303, de 10 de Junho, e

II. não é inconstitucional, na medida em que, de acordo, com o Acórdão nº 115/2002 do Tribunal Constitucional, proferido no Proc. 567/00, 3.ª Secção, os emolumentos caracterizam-se como taxas e não como impostos.

A recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 205, que aqui damos por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal Administrativo não emitiu parecer, uma vez que o Ministério Público era recorrente (artº 109º, nº 3 da LPTA).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1. Foi celebrada escritura pública de compra e venda de imóvel datada de 8/11/2001, lavrada no 26º Cartório Notarial de Lisboa, como melhor resulta do doc. de fls. 11 a 32, aqui dado por reproduzido;

2. À ora impugnante, pela escritura referida no ponto anterior, foi-lhe debitada a título de emolumentos, a quantia 5.116.911\$00, como resulta do doc. de fls. 33, aqui dado por reproduzido;

3. O pagamento da quantia referida no ponto anterior verificou-se em 8/11/2001, como resulta do doc. de fls. 33;

4. A presente impugnação foi apresentada neste tribunal em 30/1/2002, como se vê pelo carimbo apostado a fls. 2.

3 - Desde logo, importa referir que os emolumentos foram cobrados à impugnante pelo 26º Cartório Notarial de Lisboa aquando da outorga de escritura pública de compra e venda de um imóvel [vide item 1) do probatório].

A sentença recorrida pronunciou-se no sentido de que os referidos emolumentos assumiam a natureza de impostos, bem como os artºs 4º, 5º, 14º e 22º da Tabela de Emolumentos do Notariado são orgânica e materialmente inconstitucionais e pela sua desconformidade com as normas da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7, pelo que julgou a impugnação procedente.

É contra o assim decidido que, e como vimos, se insurgem os recorrentes, uma vez que, e na sua perspectiva, o acto impugnado não sofre dos referidos vícios.

Vejam, então, se lhes assiste razão.

Sobre estas questões se tem vindo a pronunciar esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, bem como o Tribunal Constitucional (vide Ac. nº 115/02, de 12/3, junto aos autos), cuja jurisprudência vamos seguir de perto.

A primeira questão aqui a tratar prende-se com a natureza dos emolumentos em causa - se são de qualificar como taxas ou como impostos - e, simultaneamente, abordar-se-á a questão da inconstitucionalidade das normas aplicadas no acto da liquidação.

A este propósito, tem vindo esta Secção do STA a entender de forma pacífica e reiterada que os emolumentos notariais assumem a natureza de verdadeiras taxas.

Como é sabido, a nota diferenciadora entre o imposto e taxa reside no carácter unilateral daquele e na bilateralidade desta. Ao contrário do que acontece com o imposto, a taxa pressupõe 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.

“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 pela ordem jurídica 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 corresponsividade 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 passagem 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 artº 5º da Tabela de Emolumentos Notariais 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 notarial 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 corresponsividade entre ambos. Porque o montante da taxa não deixa de ser função do custo do serviço, globalmente considerado, só porque é mais marcada a sua relação com o valor da utilidade recolhida pela recorrente. Porque aquele nexos sinalagmático não é destruído por um flagrante excesso do *quantum* exigido à recorrente a propósito da celebração da escritura notarial em que outorgou.

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 desfasamento tal que torne a norma inconstitucional, por violação do princípio da proporcionalidade” (Ac. de 12/3/03, in rec. nº 1866/02).

Por outro lado e no que à violação da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7/69, na redacção da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10/6/85, diz respeito, também tem sido jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do STA 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.

É que e conforme reafirmou o TJCE, no acórdão de 21/9/00, in proc. nº 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” (citado aresto).

No mesmo sentido, pode ver-se, também, acórdãos desta Secção do STA de 26/3/03, in rec. nº 1919/02; de 2/4/03, in rec. nº 1909/03; de 7/5/03, in rec. nº 92/03, e de 20/5/03, in rec. nº 90/03.

Pelo que procedem ambos os recursos.

4 - Nestes termos, acorda-se em conceder provimento aos recursos e revogar a decisão recorrida, pelo que se julga improcedente a impugnação judicial.

Custas pela recorrida na 1.ª Instância e neste Supremo Tribunal administrativo, fixando-se aqui a procuradoria em 50%.

Lisboa, 9 de Julho de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 9 de Julho 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 608/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Impetus Portugal-Têxteis, S. A.; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFPP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga, julgou improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação de IRC de 1994 por haver caducado o direito à liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1 — O valor de 1.112.286\$00 (imposto e juros dizendo respeito a um Benefício Fiscal, utilizado em excesso e respeitante a 1994, renasceu com obrigação tributária em 1999 (39));

2 — Aquela quantia foi exigida à impugnante em liquidação de exercício de 1996, efectuada em 14/03/2001 (dentro do prazo da não caducidade do ano de 1996);

3 — Contando o prazo de caducidade dos benefícios Fiscais desde o renascimento da dívida (1999), naquela data de 14.03.2001 não tinha ainda decorrido o referido prazo de caducidade (5 anos, à data);

4 — Porque notificado também da intenção de accionar aquela liquidação em 16.10.2000 não ocorreu, pois, a caducidade de que fala a sentença recorrida.

5 — A decisão recorrida violou o artigo 33.º do CPT e regime periódico dos SIII (sistema integrado de Incentivos aos Investimentos) regulados pelos D.L. 194/80, de 19/6 e D.L. 132/83, de 18/3 e artigo 5.º n.º 5 do D.L. 398/98, de 17/12, pelo que deverá ser proferido acórdão que anule a sentença de folhas 43 e 44 e mantenha a liquidação em causa.

A impugnante alegou sustentando a manutenção da sentença recorrida ainda que se considere que o incumprimento da condição ocorreu no exercício de 1994, pois não deve considerar-se o momento em que a Administração Fiscal declara tal incumprimento.

Se assim se não entendesse sofreria a liquidação de vício de forma, gerador de anulabilidade e arguido pela impugnante na petição inicial pois que exerceu por escrito o direito de audição prévia suscitando elementos novos o que obrigava a AF, além das exigências gerais de fundamentação, previstas no art.º 77.º da LGT, à exigência suplementar a que se refere o art.º 60.º 6 da LGT.

O EMMP entende que o recurso questiona matéria de facto na conclusão 1.ª

Pronunciando-se sobre esta questão prévia a FP admite que o recurso não questiona apenas matéria de facto pelo que, se assim vier a ser entendido, desde já requer a remessa dos autos ao TCA.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 — A impugnante apresentou, oportunamente, a sua declaração modelo 22, para efeitos de liquidação do IRC de 1994, inscrevendo ali a dedução de benefícios fiscais no valor de 15 126 000\$00 e o montante a pagar de 53 959 886\$00 (fls. 7 e segs., *maxime* fls. 10);

2 — A AF, no âmbito de uma campanha de acompanhamento dos benefícios fiscais em questão (fls. 17), concluiu que a impugnante, em 1994, teria utilizado 1 055 000\$00 a mais do que aquilo a que teria direito, em sede destes benefícios, e que haveria, assim, que “accionar uma liquidação adicional” neste valor (fls. 18);

3 — Por ofício, da AF, de 16.10.00, a impugnante foi notificada desta intenção — fls. 16;

4 — Aquele valor de 1 055 000\$00 aparece, a título de IRC de exercícios anteriores, no documento de cobrança e liquidação do IRC, da impugnante, de 1996, datado de 14.03.01 — fls. 6.

3. O EMMP entende que o recurso versa, na transcrita conclusão 1, 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 n.º 4 do ETAF que “A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância”.

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

Completando esta linha de pensamento conclui o art.º 41.º 1 a) do mesmo conjunto normativo que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 32.º”.

Em termos coincidentes com os preceitos acabados de enunciar estabelece o art.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 1 que o valor de 1.112.286\$00 foi utilizado em excesso pela impugnante.

Saber se este montante foi utilizado em excesso 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 Euros e em 50 % a procuradoria.

Oportunamente remeta os autos ao TCA.

Lisboa, 9 de Julho de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 9 de Julho de 2003.

Assunto:

Emolumentos notariais. Sua natureza. Norma que viola lei comunitária. Prazo de impugnação. Reenvio prejudicial.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O acto tributário de liquidação de emolumentos notariais, que viole direito comunitário, é impugnável judicialmente.

II — O prazo para deduzir impugnação é de 90 dias.

III — Liquidados emolumentos registrais, em violação de lei comunitária, e ultrapassado o prazo para deduzir impugnação, tem o contribuinte à sua disposição formas de se ressarcir das quantias pagas em violação de lei comunitária, entre as quais figura o pedido de revisão de liquidação, com a ulterior reacção contenciosa, se indeferido o pedido.

IV — Tal pedido tem um âmbito temporal que pode atingir os 5 anos.

V — Daqui decorre que não tem sentido interpelar o TJCE sobre se aquele prazo de 90 dias para deduzir impugnação viola ou não princípios de direito comunitário, por isso que existe outro e mais dilatado prazo, previsto na lei, para ressarcir tais quantias liquidadas e pagas em violação de lei comunitária.

Recurso n.º 673/03. Recorrente: IMORETALHO — Gestão de Imóveis, S. A; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselho Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. IMORETALHO — Gestão de Imóveis, SA, com sede na Rua Tierno Galvan, torre 3, piso 9.º, Lisboa, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, a liquidação de emolumentos registrais (devidos pela inscrição no ficheiro central de pessoas colectivas de um aumento de capital, no montante de 17.000.000\$00), na sequência da celebração de uma escritura pública do referido aumento do capital social da impugnante.

Invocou vícios de violação de lei.

O Mm. Juiz do 1.º Juízo daquele Tribunal julgou improcedente a impugnação por caducidade do direito de deduzir impugnação.

Informada com esta decisão, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1 — A liquidação de emolumentos de que foi alvo a recorrente viola frontalmente o direito comunitário.

2 — Com efeito, o art. 3.º, n.º 4, da “Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas” enferma do vício de contrariedade ao direito comunitário, na medida em que a receita que origina é proibida por força do art. 10.º, n.º 1, al. c), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7/69, e não pode amparar-se no art.

12.º, n.º 1, al. e), por o seu montante aumentar directamente e sem limites na proporção do capital social.

3 — A circunstância de o Estado Português se ter apoderado, de forma ilegítima, da quantia de 17.000.000\$00, a coberto do art. 3.º, n.º 4, 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.

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

5 — As ordens jurídicas nacionais dos Estados-membros têm competência para disciplinar o regime processual das acções destinadas a assegurar o reembolso das quantias cobradas em violação do direito comunitário.

6 — O regime processual dessas acções tem de garantir o efectivo respeito pela aplicação do direito comunitário.

7 — O prazo previsto na lei portuguesa para a impugnação judicial não permite uma aplicação efectiva do direito comunitário na situação em apreço.

8 — A douda sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação, o princípio da efectividade do direito comunitário.

9 — Sempre que uma questão relativa à interpretação do Tratado de Roma é suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.

10 — O não reenvio da questão prejudicial para o TJCE configuraria, a verificar-se, uma inconstitucionalidade, referida à interpretação do art. 234.º do TCE, por violação do princípio do juiz legal, consagrado na CRP.

Pede a procedência do recurso, requerendo ainda a suspensão da instância, suscitando-se perante o TJCE a formulação de questão prejudicial, que concretiza.

O EPGA teve vista nos autos, defendendo que o recurso deve improceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1 — Por escritura pública datada de 15/5/1998, lavrada no 4.º Cartório Notarial de Lisboa, a ora impugnante levou a efeito um aumento do seu capital social de Esc. 200.000.000\$00 para 7.000.000.000\$00, bem como a alteração do seu pacto social, como melhor resulta do doc. de fls. 18 a 22, aqui dado por reproduzido;

2 — A ora impugnante fez inscrever no Registo Nacional de Pessoas Colectivas os factos referidos no ponto 1, tendo pago a quantia de Esc. 17.001.500\$00 a título de emolumentos, como resulta do doc. de fls. 23, aqui dado por reproduzido;

3 — O pagamento referido no ponto anterior verificou-se em 29/6/1998, como resulta do doc. de fls. 23;

4 — A presente impugnação foi apresentada no Tribunal em 7/11/2001, como se vê pelo carimbo apostado a fls. 2.

3. Suscita a recorrente uma primeira questão que tem a ver com o pedido de suspensão da instância até à pronúncia do TJCE sobre determinada questão prejudicial, que formula nestes termos:

«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. 10.º do Tratado de Roma ou qualquer outra disposição de Direito Comunitário, originário ou derivado, proveniente de fonte escrita ou não escrita, ser interpretado no sentido em que com eles seria incompatível uma disposição nacional de um Estado-Membro, tal como a prevista no art. 123.º do C. P. T. ou no art. 102.º do C.P.P.T., que aplica um prazo de caducidade de 90 dias para a apresentação de uma impugnação judicial destinada a obter a restituição de uma quantia cobrada pelo mesmo Estado-Membro em violação do Direito Comunitário?»

Isto no pressuposto — verdadeiro aliás — de que o acto tributário de liquidação de emolumentos notariais, que viole direito comunitário, é impugnável judicialmente.

Justifica-se a consulta ao TJCE?

Face à resposta que seguidamente vamos dar à questão, seguramente que uma tal pretensão não tem razão de ser.

Isto porque, como adiante veremos, a recorrente tinha ao seu dispor mecanismos legais, com um prazo muito mais dilatado, para se ressarcir da importância por si paga, e que alegadamente viola lei comunitária.

Assim sendo, deixa de ter qualquer interesse saber se, no caso, o prazo de 90 dias é ou não um prazo razoável para impugnar acto de liquidação que eventualmente viole lei comunitária.

O acórdão deste STA de 30/01/02 (rec. n.º 26.231) tratou questão idêntica, com alguma profundidade, concluindo que “o prazo de 90 dias para impugnação judicial é suficientemente longo para pedir a anulação do acto tributário, e o prazo de 5 anos para pedir a restituição é suficientemente longo para o efeito, sem pôr em causa quer o princípio de equivalência, quer o princípio da efectividade do direito comunitário”.

Isto depois de fazer uma breve incursão pela jurisprudência do TJCE sobre o assunto, concluindo que, no caso, o STA está dispensado de fazer o reenvio.

E a conclusão a retirar é esta: a forma que a recorrente tem de obter o ressarcimento da importância indevidamente paga, por alegada violação da lei comunitária, se tiver já transcorrido o prazo de impugnação judicial, será pedir restituição dos emolumentos pagos, em eventual violação do direito comunitário, no prazo de 5 anos.

Escreveu-se no acórdão citado, que merece a nossa concordância:

“Ao tempo estava em vigor o art. 85.º do Decreto-Lei n.º 42/89, de 3 de Fevereiro, que prescrevia que as quantias em emolumentos cobrados em excesso por erro dos serviços do RNPC eram officiosamente restituídos aos requerentes. Não dizia essa lei qual o prazo de restituição officiosa, pelo que era de aplicar o disposto no Regime de Administração Financeira do Estado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, cujo art. 35.º prescrevia e prescreve que devem ser restituídas as importâncias de quaisquer receitas que tenham dado entrada nos cofres do Estado sem direito a essa arrecadação, e esse direito à restituição prescreve no prazo de 5 anos a contar da data em que deram entrada nos cofres do Estado as quantias a restituir, salvo se for legalmente aplicável um prazo mais curto”.

Hoje, e nos termos da LGT (art. 78.º), o contribuinte dispõe de um prazo de 4 anos para pedir a revisão do acto tributário.

Quer isto dizer, reportando-nos agora ao caso dos autos, que para lá de não se justificar a consulta do TJCE, é de concluir também que a impugnação é manifestamente extemporânea.

Já vimos que a recorrente tem a possibilidade de pedir a restituição das importâncias emolumentares cobradas em excesso, através de um processo legal adequado.

Não pode é obter essa restituição através do processo de impugnação se já tiver decorrido o respectivo prazo para a deduzir — 90 dias.

No caso, e como dissemos, a impugnação é intempestiva.

A intempestividade da impugnação conduz necessariamente à improcedência do recurso.

Nem se diga, como o faz a recorrente, que o não reenvio da questão prejudicial para o TJCE configuraria, a verificar-se, uma inconstitucionalidade, referida à interpretação do art. 234.º do TCE, por violação do princípio do juiz legal, consagrado na CRP.

Na verdade, a questão, colocada nos termos referidos pela recorrente, seria perfeitamente anódina, pois, diferentemente do que refere, não é a impugnação nem o prazo de 90 dias (que seria o cerne da consulta ao TJCE) que estão em causa.

Na verdade, qualquer que fosse a pronúncia do TJCE quanto à questão colocada nos termos propostos pela recorrente, a resposta à mesma seria absolutamente desinteressante para a questão dos autos. Na verdade, mesmo que o TJCE viesse a dizer que o prazo de 90 dias (para deduzir impugnação) era exíguo, tal pronúncia era irrelevante, pois o que este Tribunal diz é que há um outro processo de reembolsar as quantias cobradas pelo Estado em violação de lei comunitária, a saber: o pedido de restituição das importâncias de quaisquer receitas que tenham dado entrada nos cofres do Estado sem direito a essa arrecadação, a intentar no prazo de 5 anos, nos termos atrás expostos.

Quer isto dizer que, decorridos os 90 dias do prazo de impugnação, o interessado dispõe de um outro prazo — 5 anos — para se ressarcir das quantias indevidamente pagas, prazo este que se conta da data em que deram entrada nos cofres do Estado as quantias indevidamente arrecadadas.

Não há pois necessidade da pronúncia do TJCE.

Porque assim é, ou seja, porque não há necessidade de suscitar a pronúncia do TJCE, resulta evidente a improcedência do presente recurso.

Como atrás já dissemos.

Na verdade, e como resulta do probatório, a impugnação foi deduzida muito depois de decorrido o prazo de 90 dias, previsto no art. 123.º, 1, a) do CPT [hoje, art. 102.º, 1, a) do CPPT].

Ocorre pois caducidade do direito de deduzir impugnação.

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

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

Lisboa, 9 de Julho de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 9 de Julho de 2003.

Assunto:

Alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância. Não conhecimento do recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância é de € 935,25 - um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância pelo n.º 1 do artigo 24.º da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais (Lei n.º 3/99, de 13.1) - n.º 4 do artigo 280.º do CPPT, diploma vigente desde 01.1.2000.*
- 2 — *Como assim, sentença proferida em processo de impugnação judicial deduzida em 21.IX.2001, com o valor de € 863,85, é irrecurável, sendo que a FP recorrente não invoca a oposição de julgados prevista no n.º 5 do sobredito artigo 280.º, suporte de recurso para o STA mesmo nos casos em que o valor da causa não é superior ao da alçada dos TT de 1.ª Instância.*
- 3 — *Por isso, não é de tomar conhecimento do recurso dela interposto para a Secção de Contencioso Tributário do STA.*

Recurso n.º 702/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Mário Jaime Lemos Rodrigues Paiva; Relator: Ex.º Conselho Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública, inconformada com a sentença do TT de 1.ª Instância de Braga que julgou procedente esta impugnação judicial deduzida, em 21 de Setembro de 2001, por Mário Jaime Lemos Rodrigues Paiva contra liquidação de imposto municipal de sisa, no montante de Esc. 35 424\$00, e atinentes juros compensatórios de Esc. 137 762\$00, dela interpôs, em 18 de Fevereiro último, recurso para este STA.

O Mmo Juiz de Direito *a quo* admitiu o mesmo, no despacho de fls. 96.

Sucedendo que, nos termos do n.º 4 do artigo 280.º do CPPT (diploma vigente desde 1 de Janeiro de 2000 - artigo 4.º do DL n.º 433/99, de 26.X), *não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância proferidas em processo de impugnação judicial quando o valor da causa não ultrapassar um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1.ª instância.*

Uma vez que a alçada destes tribunais comuns foi fixada pelo n.º 1 do artigo 24.º da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais (Lei n.º 3/99, de 13.1) em 750 000\$00, a alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância era, no ano de 2000, de 187 500\$00 hoje, € 935,25.

Como assim, a sentença proferida no presente processo de impugnação judicial, com o valor de € 863,85 é irrecurável, sendo que a recorrente não invoca a oposição de julgados prevista no n.º 5

do sobredito artigo 280.º, suporte de recurso para o STA mesmo nos casos em que o valor da causa não é superior à alçada dos TT de 1.ª instância.

Aqui chegados, importa referir que *a decisão que admita o recurso não vincula o tribunal superior* - artigo 687.º, 4, do CPC, *ex vi* alínea e) do artigo 2.º do CPPT.

Destarte, procede a questão prévia suscitada pelo Rcd.º na contra-alegação, sobre que incidiu parecer favorável do distinto PGA.

Pelo exposto, decidem não tomar conhecimento do objecto do recurso.

Sem custas - artigo 2.º da Tabela.

Lisboa, 9 de Julho de 2003. — *Mendes Pimentel* — (relator) — *Vitor Meira* — *António Pimpão*.

Acórdão de 9 de Julho de 2003.

Assunto:

Graduação e verificação de créditos. Juros de mora dos créditos exequendo e reclamados. Omissão de pronúncia. Nulidade da sentença.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não enferma de nulidade por omissão de pronúncia a sentença que, pese embora o facto de, ao graduar e verificar os créditos, não fazer referência expressa aos juros de mora, os mesmos constam das certidões que estão na origem da execução, uma vez que já os englobam.*
- 2 — *A idêntica conclusão não se pode chegar se, juntamente com os créditos dos respectivos tributos, tiverem sido reclamados os juros de mora pela FP.*

Recurso n.º 704/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Elvira de Sá Gonçalves Lopes; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto que graduou os créditos reclamados pela forma que consta da sentença de fls. 210 e 210 v.º, a Fazenda Pública vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. As dívidas provenientes de juros de mora gozam dos mesmos privilégios que por lei sejam atribuídos às dívidas sobre que recaírem - cfr. Art.º 8.º do D.L. n.º 73/99, de 16 de Março.

2. Já por força do Art.º 10.º 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.

3. Para reforçar tal ideia o Art.º 40.º 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.

4. Devem pois os juros de mora respeitantes aos créditos da Fazenda Pública ser graduados nos termos atrás referidos.

5. Na douta sentença são violados o Art.º 10.º do D.L. 49168, de 05/08/1969, agora vertido no Art.º 8.º do D.L. n.º 73/99, de 16 de Março, o n.º 4 do Art.º 40.º da LGT e, bem assim, o Art.º 11.º do D.L. n.º 103/80, de 9 de Maio.

A recorrida não contra-alegou.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de o recurso não merecer provimento “nos termos da jurisprudência maioritária da Secção, tirada recentemente em numerosos casos idênticos”, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A sentença recorrida graduou os créditos verificados da seguinte forma:

- 1.º - a quantia exequenda de IVA e o IVA reclamado;
- 2.º - os créditos da CRSS, reclamados e quantia exequenda do CRSS.

Alega, porém, a recorrente FP que o Mm.º Juiz “a quo”, ao graduar os créditos reclamados e exequendos, devia ter feito também referência aos juros de mora que lhes dizem respeito.

Vejamos 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. art.º 125.º do CPPT).

Na falta de norma neste diploma sobre os deveres de cognição do tribunal, há que recorrer à norma do art.º 660.º, n.º 1 do CPC, por força do disposto no art.º 2.º, al. e) do CPPT.

Naquele normativo, impõem-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 que devesse conhecer, inclusivamente, não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento.

Voltando ao caso dos autos, consta da certidão de dívida de fls. 2 dos processos apensos que a dívida exequenda é constituída pela dívida de IVA, no montante de 44.647\$00 e de 150.000\$00, respectivamente, a que acrescerão juros de mora desde a data da emissão da certidão e até à data de pagamento e desde o dia seguinte ao termo do prazo de cobrança voluntária até à data do pagamento, também respectivamente.

Isto significa que a quantia exequenda é constituída pela dívida do IVA acrescida de juros de mora, a contar nos referidos termos.

Sendo assim, «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 M.^{mo} 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» (Ac. do STA de 30/4/03, in rec. n.º 103/03).

Deste modo, forçoso é concluir que não existe a alegada nulidade por omissão de pronúncia.

No mesmo sentido, pode ver-se, ainda, os acórdãos desta Secção do STA de 26/3/03, in rec. n.º 1870/03, e de 9/4/03, in rec. n.º 130/03.

Pelo que, e nesta parte, improcede o recurso.

4 - Todavia, diferente é a conclusão quanto aos juros de mora dos créditos reclamados.

Com efeito, no caso em apreço e como referimos supra, os créditos reclamados dizem respeito a IVA e dívidas ao CRSS e, na petição inicial, a FP reclamou também os juros de mora respeitantes aos períodos nela consignados (vide fls. 2 a 5).

Todavia, na sentença recorrida não se encontra qualquer decisão sobre os ditos juros, nem na sua fundamentação se lhes faz qualquer referência.

Assim sendo, é de concluir que se verifica a alegada nulidade por omissão de pronúncia.

Neste sentido se pronunciou já esta Secção do STA nos acórdãos de 12/2/03, in rec. n.º 1.971/02, e de 14/5/03, in recs. n.ºs 541/03 e 550/03.

Pelo que, e nesta parte, o recurso é procedente.

5 - Nestes termos, se acorda em conceder provimento ao presente recurso e anular a decisão recorrida, por omissão de pronúncia, ordenando-se, assim, que os autos baixem à 1.^a Instância, a fim de ser proferida nova sentença que leve em conta o agora decidido.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Julho de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 9 de Julho de 2003.

Assunto:

Prazo para reclamação graciosa.

Doutrina que dimana da decisão:

Nos termos do artº 151º 1 do CPT, na redacção do DL 47/95, de 10-3, em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa pa-

ra o director distrital de finanças competente, no prazo de dois anos contados a partir do pagamento ou da apresentação da declaração quando àquele não haja lugar.

Recurso n.º 705/03. Recorrente: *Arlindo Domingues Amado*; Recorrida: *Fazenda Pública*; Relator: Ex.^{mo} Cons.º *Dr. António Pimpão*.

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

1. *Arlindo Domingues Amado* recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Leiria, julgou improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação de IRS relativo ao ano de 1998 e, por isso, manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1 - O recorrente entregou em 4 de Maio de 1999, a declaração de IRS relativa a 1998.

2 - O prazo limite de pagamento do IRS autoliquidado relativo a 1998 ocorreu em 15 de Setembro de 1999.

3 - Em 8 de Janeiro de 2001, o recorrente entregou a declaração de substituição relativa ao IRS de 1998.

4 - Em 8 de Janeiro de 2001, o recorrente entregou também a reclamação graciosa contra a liquidação de IRS de 1998.

5 - De acordo com o n.º 1 do artigo 151º do CPT, na redacção do DL 47/95, o prazo para deduzir reclamação graciosa da autoliquidação de IRS de 1998 terminava em 15 de Setembro de 2001 ou, na pior das hipóteses, em 4 de Maio de 2001.

6 - Em qualquer dos casos, como a reclamação graciosa foi deduzida em 8 de Janeiro de 2001 significa que foi apresentada no prazo previsto no n.º 1 do artigo 151º do CPT.

7 - O que significa que a impugnação judicial foi também apresentada no prazo legal.

8 - A decisão recorrida fez errada aplicação do artigo 151º, 1 do CPT, na redacção dada pelo DL 47/95 de 10.3.

O EMMP entende que o recurso merece provimento pois que o prazo estabelecido o artº 151º do CPT já não era de 90 dias, como se supõe na sentença recorrida, mas de dois anos, como resulta do artº 2º do DL 47/95, de 10-3, sendo, por isso, tempestiva a impugnação judicial.

2. A decisão recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. O impugnante entregou em 4.5.1999 no Serviço de Finanças a sua declaração de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares relativa ao ano de 1998.

2. Não mencionou nela o valor correcto das despesas gerais, que ascendia a 4.392.220\$00.

3. O qual veio a mencionar em declaração de substituição que entregou em 8.1.2001.

4. Com a entrega da declaração de substituição apresentou na mesma data a reclamação graciosa apensa.

5. Os serviços aceitaram o valor das despesas.

6. O prazo de pagamento voluntário da liquidação ocorreu em 15.09.1999

3.1. A sentença recorrida apreciou a que denominou como única questão a decidir a de saber qual o termo a quo da contagem do prazo da reclamação graciosa da liquidação do IRS respeitante ao ano de 1998 do ora impugnante pois que este entendia que é

04.05.2001, data correspondente ao segundo ano seguinte ao da entrega da declaração normal.

Afirmou que dos autos resulta inequivocamente demonstrado que a entrega da declaração normal referente ao ano de 1998, ocorreu em 04.05.1999, que o termo do prazo do pagamento voluntário da liquidação subsequente ocorreu em 15.09.1999 e que a declaração de substituição foi apresentada em 08.01.2001, conjuntamente com a reclamação graciosa.

Para a sentença recorrida o dito prazo seria de 90 dias contados não desde o termo do prazo do pagamento voluntário, mas do próprio pagamento, que pode ser anterior, sendo, contudo, no caso dos autos, tal divergência irrelevante, visto que mesmo contados os 90 dias do termo do prazo do pagamento, já se haviam esgotado há muito quando a reclamação deu entrada em 08.01.2001 pois que, segundo a regra geral do *tempus regit actum*, prevista no artigo 12.º do Código Civil Português, aplica-se a disciplina do anterior Código do Processo Tributário.

Acrescentou que se dúvidas houvesse, quando o novo Código de Procedimento e de Processo Tributário entrou em vigor, em Janeiro de 2000 com aplicação apenas para o futuro, conforme resulta do artigo 4.º do decreto preambular, nessa altura já o impugnante não podia reclamar, estando o acto tributário de liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares de 1998 consolidado na ordem jurídica como «caso decidido» ou «resolvido», com características idênticas à da sentença transitada em julgado, como ensinava o Professor Marcello Caetano, no seu famoso Manual de Direito Administrativo.

3.2. Do probatório resulta que os presentes autos respeitam ao IRS de 1998 ocorrendo o prazo limite de pagamento do imposto autoliquidado em 15 de Setembro de 1999 tendo a reclamação graciosa sido deduzida em 8.01.2001.

E na situação concreta dos presentes autos estamos perante impugnação de uma liquidação resultante duma declaração entregue pelo próprio recorrente, na qual foram omitidos valores que provocaram uma liquidação de imposto superior ao devido.

Estabelecia o n.º 1 do artigo 151.º do Código do Processo Tributário, na redacção do DL 47/95 de 10 de Março, aplicável à situação concreta dos presentes autos por força do art.º 4.º do DL 433/99, de 26-10, que aprovou o CPPT, que:

“1 - Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa para o director distrital de finanças competente, no prazo de dois anos após o pagamento ou da apresentação da declaração quando àquele não haja lugar.” E na situação concreta dos presentes autos a reclamação graciosa foi deduzida no prazo de dois anos, como sustenta o recorrente, quer a contar da entrega da declaração quer da data limite de pagamento do IRS.

Do exposto resulta que a reclamação graciosa a que se reportam os presentes autos foi tempestivamente instaurada.

E assim sendo não pode manter-se o despacho que indeferiu a dita reclamação por intempestividade.

4. Nos termos expostos concede-se provimento ao recurso, revoga-se a sentença recorrida e, conseqüentemente, anula-se o acto que apreciando a reclamação julgou esta intempestiva.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Julho de 2003. — António Pimpão (relator) — Brandão de Pinho — Vítor Meira.

Acórdão de 9 de Julho de 2003.

Assunto:

Recurso contencioso. Ilegalidade na sua interposição. Conhecimento pelo tribunal de recurso jurisdicional.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Verificando o tribunal chamado a apreciar recurso jurisdicional de decisão proferida em recurso contencioso de acto administrativo, que esse recurso foi ilegalmente interposto, cumpre-lhe declará-lo, não tomando conhecimento do recurso jurisdicional, a tal não obstante o facto de a questão não ter sido expressamente apreciada pelo tribunal recorrido e o recorrente jurisdicional a não ter suscitado nas suas alegações.*
- 2 — *É ilegal a interposição de recurso contencioso de um despacho ministerial que indeferiu a pretensão de restituição de sisa paga pelo requerente, se essa mesma pretensão já fora objecto de indeferimento pelo director distrital de finanças, no uso de poderes ministeriais nele subdelegados.*

Recurso n.º 770/03. Recorrente: Javan — Hotelaria, Turismo e Imobiliário, L.ª; Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **JAVAN - HOTELARIA, TURISMO E IMOBILIÁRIO, LDA.**, com sede em Lisboa, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que negou provimento ao recurso contencioso interposto do despacho de S. Ex.ª. o **SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS** que indeferiu o seu pedido de restituição do imposto municipal de sisa pago a propósito da aquisição onerosa de dois imóveis.

Formula as seguintes conclusões:

«a)

A recorrente adquiriu dois prédios urbanos situados em Lisboa;

b)

Os referidos imóveis foram adquiridos pelo preço de 80.000.000\$00 (oitenta milhões de escudos) e 120.000.000\$00 (cento e vinte milhões de escudos), tendo face às referidas transmissões sido cobrado o Im-

posto Municipal de Sisa, pelos montantes de 8.000.000\$00 e 12.000.000\$00, respectivamente;

c)

Posteriormente, foi reconhecida a Utilidade Turística aos estabelecimentos hoteleiros e o Relevante Valor Arquitectónico e Cultural, aos imóveis;

d)

A recorrente solicitou ao Exmo. Senhor Director Distrital de Finanças de Lisboa a devolução das quantias pagas a título de Imposto Municipal de Sisa, por força da realização das citadas transmissões, por entender que a tal restituição tinha direito;

e)

A recorrente pretendia a restituição do imposto pago, nos termos da alínea a), do n.º 1 do art.º 46.º da Lei n.º 13/85, que concede a isenção do pagamento do Imposto Municipal de Sisa para os prédios classificados como “património cultural”, e o n.º 8.º, do art.º 13.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), que consagra a isenção de sisa para as aquisições de prédios com destino à construção e instalação de estabelecimentos hoteleiros e similares, previamente declarados de utilidade turística;

f)

O requerimento foi indeferido pelo Senhor Director Distrital de Finanças de Lisboa, tendo depois o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais indeferido o recurso hierárquico respectivo;

g)

A recorrente recorreu para o Tribunal Central Administrativo do despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, tendo aquele Tribunal negado provimento ao recurso, através do aliás douto Acórdão objecto do presente recurso;

h)

O Acórdão recorrido é nulo por padecer dos vícios de omissão de pronúncia, excesso de pronúncia e violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito em que se alicerça;

i)

O Acórdão recorrido é nulo por excesso de pronúncia ao introduzir uma questão não suscitada pelas partes: A recorrente não fez acompanhar o requerimento de isenção de sisa com os documentos necessários para comprovar os factos alegados;

j)

O Acórdão recorrido é nulo por omissão de pronúncia ao não conhecer o direito à isenção de sisa, nos termos do artigo 46.º do Decreto-Lei n.º 13/85, de 6 de Junho;

k)

O n.º 8 e o § único do artigo 13.º do CIMSISD não foram revogados pelo Decreto-Lei n.º 423/83, mantendo-se em vigor;

l)

A interpretação que conclua pela revogação do § único do artigo 13.º do CIMSISD pelo Decreto-Lei n.º 423/83, se fosse aceite, deveria ser afastada por consubstanciar uma violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República e por isso padecer de inconstitucionalidade;

m)

O n.º 8 do art.º 13.º do CIMSISD, mantém plena actualidade, devendo ser interpretado em conjugação com o disposto no art.º 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, considerando que a isenção do pagamento do imposto municipal de sisa abrange os prédios com destino à instalação de estabelecimentos hoteleiros, a que seja atribuída, ainda que a título prévio, a utilidade turística;

n)

A 2.ª Parte do parágrafo único do mesmo art.º 13.º do CIMSISD, mantém plena actualidade, não tendo sido revogada pelo Decreto-Lei n.º 423/83, devendo as referências à Lei n.º 2073 ser consideradas como feitas para o Decreto-Lei n.º 423/83;

o)

No CIMSISD subsistem dois procedimentos distintos relativamente ao imposto inerente à transmissão dos imóveis destinados à instalação de estabelecimentos a que seja reconhecida a utilidade turística, a saber:

i). A isenção do pagamento do imposto municipal de sisa, atribuída antes da aquisição dos prédios destinados à instalação de estabelecimentos aos quais tenha sido reconhecida a utilidade turística, ainda que a título prévio;

ii). A restituição do imposto municipal de sisa pago pela transmissão de imóveis destinados à instalação de estabelecimentos aos quais seja posteriormente reconhecida a utilidade turística, ainda que a título prévio, quando os estabelecimentos sejam abertos à exploração no prazo fixado para o efeito;

p)

Estão reunidas as condições exigidas por lei para restituição do imposto municipal de sisa pago pelas aquisições efectuadas pela ora recorrente, que são as seguintes:

i). Aquisição de prédios com destino à instalação de estabelecimentos hoteleiros ou similares;

ii). Atribuição de utilidade turística, ainda que a título prévio;

iii). Abertura à exploração no prazo fixado para o efeito (Vd. Despacho da Direcção-Geral de Turismo);

q)

As condições impostas pelo art.º 53.º do EBF para isenção do pagamento da Contribuição Autárquica são idênticas às que a lei

exige para isenção ou restituição do pagamento do imposto municipal de sisa, e estão verificadas no caso concreto, tanto mais que foi atribuída a isenção de Contribuição Autárquica, por um período de sete anos, aos imóveis propriedade da recorrente;

r)

Aos imóveis em questão foi igualmente reconhecido o “Relevante valor arquitectónico e Cultural”, razão pela qual beneficiam igualmente de isenção do pagamento do imposto municipal de sisa, nos termos do art.º 46.º do Decreto-Lei n.º 13/85, de 6 de Junho.

Nestes termos, deve ser concedido provimento ao presente recurso, anulando-se, em consequência, o acórdão recorrido (...).

1.2. A autoridade recorrida contra-alega pedindo se rejeite o recurso contencioso por irrecorribilidade do acto, ou se negue provimento ao recurso jurisdicional.

1.3. Discorda a recorrente, para quem carece de fundamento a questão da irrecorribilidade do acto, a qual, aliás, não pode ser apreciada no presente recurso.

1.4. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emite parecer sufragante do entendimento da autoridade recorrida sobre a irrecorribilidade do acto contenciosamente impugnado.

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

2. A matéria de facto vem assim fixada:

«1º

Dá-se aqui por reproduzido o teor das escrituras públicas de compra e venda de folhas 32 e segs.

2º

Dá-se aqui por reproduzido o teor da escritura pública de compra e venda de folhas 50 e segs.

3º

Dá-se aqui por reproduzido o teor do conhecimento de sisa de folhas 54.

4º

Dá-se aqui por reproduzido o teor do conhecimento de sisa de folhas 56.

5º

Dá-se aqui por reproduzido o ofício de folhas 62 a comunicar a isenção da CA por 7 anos, nos termos do artigo n.º 53 do EBF.

6º

Em 18-04-1997 a recorrente requereu ao Ministro das Finanças a devolução da sisa relativamente aos edifícios a que aludem as escrituras referidas em 1º e 2º do probatório — cfr. doc. de folhas do processo apenso.

7º

Analisado o pedido foi proposto o indeferimento do pedido com as razões de folhas do processo apenso.

8º

Tal despacho foi indeferido pelo senhor Secretário dos Assuntos Fiscais em 10-03-1998.»

3.1. Liquidada e paga sisa à recorrente a propósito da transferência do direito de propriedade sobre imóveis, requereu ela, pretextando isenção, a devolução do que pagara ao Director Distrital de Finanças de Lisboa, vendo indeferido o pedido por despacho do Subdirector-Geral dos Impostos, “por subdelegação”. Desta decisão recorreu para S.Ex.ª. o Ministro das Finanças, sem melhor sorte, pois o acto aqui contenciosamente impugnado, de S. Ex.ª. o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, confirmou o decidido.

Mais êxito não teve o recurso contencioso interposto para o TCA, já que este Tribunal não encontrou vício invalidante no despacho ministerial que sindicou.

Ainda inconformada, a recorrente recorre jurisdicionalmente para este STA, perseguindo a anulação do mesmo despacho.

Desta feita, a entidade recorrida atravessa no seu caminho um novo escolho: o acto administrativo aqui posto em causa não será contenciosamente recorrível, por o despacho do Subdirector-Geral dos Impostos já o ser, praticado como foi no uso de competência que lhe vinha da subdelegação de poderes ministeriais. Como assim, o acto recorrido nada decidiu, não podendo dizer-se dele que é lesivo dos direitos ou interesses da recorrente. Daí que o recurso contencioso deva ser rejeitado, por ilegalidade na sua interposição.

Esta posição merece a adesão do Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal.

Mas não tem o apoio da recorrente. Esta entende que, para além de não ter “qualquer fundamento”, a questão é nova e não pode ser decidida pelo Tribunal, pois não faz parte do objecto do recurso jurisdicional, a que as suas alegações fixaram o objecto, dele deixando de fora tal questão.

3.2. É seguro que os recursos jurisdicionais visam a anulação ou revogação, pelos tribunais superiores, das decisões proferidas pelos inferiores, não cabendo neles decidir questões novas, que a decisão recorrida não tenha apreciado — vejam-se, nomeadamente, os artigos 280º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e 676º n.º 1 do Código de Processo Civil (CPC).

Certo é, ainda, que são as conclusões das alegações do recurso que confinam o âmbito e objecto do recurso — vd. o artigo 690º do CPC.

Mas não deixa de ser verdade que há questões cujo conhecimento a lei impõe ao juiz, mesmo que não levantadas pelas partes. São as questões designadas como “de conhecimento oficioso” — artigo 660º do CPC. Estão entre elas as relacionadas com a competência do tribunal e a regularidade da instância, que funcionam como um *prius* relativamente às questões suscitadas pelas partes, na consideração de que só o tribunal a que a lei atribui competência pode compor o litígio, e que só uma instância regularmente constituída assegura os seus normais desenvolvimento e conclusão.

Ora, quando se diz de um acto administrativo que ele é contenciosamente irrecorrível, significa-se que esse acto não pode ser censurado e, porventura, anulado pelos tribunais. E se tal proibição se aplica à instância, aplicável é, também, a qualquer tribunal superior chamado a intervir pela via do recurso jurisdicional.

Ou seja, se o recorrente não podia obter a anulação judicial do acto, face à sua irrecorribilidade contenciosa, não é o facto de tal irrecorribilidade ter escapado ao tribunal inferior que lhe permite obter esse (impossível) resultado perante um tribunal superior; nem

legítima este a anular aquilo que, nos termos da lei, os tribunais não podem anular.

Esta a razão por que, contra o entendimento da recorrente, o tema da irrecorribilidade contenciosa do acto administrativo apreciado pelo acórdão impugnado não extravasa o objecto do recurso jurisdicional, nem constitui questão nova, por isso inapreciável, nem implica a ampliação do objecto do recurso. Antes, é questão cujo conhecimento se nos impõe, pois a eventual ilegal interposição do recurso contencioso inquina todo o processo e impõe a rejeição do dito recurso contencioso, seja qual for o momento, até à decisão final, em que se constate.

3.3. No caso, como já se viu, a recorrente quer ser reembolsada da sisa que pagou mas de que pretende estar isenta.

Assim, pediu-o ao Director Distrital de Finanças, mas a sua pretensão foi apreciada por essa entidade no uso de subdelegação de poderes ministeriais.

Deste modo, o acto do Director Distrital de Finanças é verticalmente definitivo, ou seja, atribuível à entidade de mais elevado grau hierárquico, dele cabendo imediato recurso contencioso.

O recurso de tal acto para o Ministro das Finanças era, consequentemente, meramente facultativo, e, como tal, não abria a via contenciosa, que já estava desembaraçada, como resulta do disposto no artigo 92º nº 1 do Código de Processo Tributário, ao tempo em vigor (o mesmo é o regime consagrado pelo Código de Procedimento e de Processo Tributário, artigo 67º nº 1).

Por outro lado, o despacho ministerial, mantendo o praticado pelo inferior hierárquico, nada lhe acrescentou, não definiu a situação jurídica da recorrente, apenas recusou alterar a definição feita pelo Director Distrital. Não se lhe pode atribuir carácter lesivo, pois a lesão, a haver, fora provocada pelo acto anterior, facultativamente recorrido.

Como assim, o recurso interposto pela recorrente propõe aos tribunais a apreciação de um acto insindicável, pois o contenciosamente recorrível não é esse, mas o anterior, que o Director Distrital de Finanças praticou ao abrigo da competência originariamente ministerial, que nele estava subdelegada, e que, definitivamente, traçou a definição da situação jurídica da recorrente, no tocante à sua pretensão que indeferiu.

O que vale por dizer que, nos termos do disposto nos artigos 25º nº 1 da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos e 57º, § 4º, do Regulamento do Supremo Tribunal Administrativo, foi ilegalmente interposto o presente recurso contencioso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso jurisdicional, rejeitar o recurso contencioso, por ilegalidade na sua interposição.

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

Lisboa, 9 de Julho de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 9 de Julho de 2003.

Assunto:

Recurso contencioso. Ilegalidade na sua interposição. Isenção automática. Impugnação unitária.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Pretendendo o contribuinte beneficiar de uma isenção fiscal em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, e tratando-se, nos termos da lei, de isenção que não depende de prévio reconhecimento pela Administração, não abre a via contenciosa o despacho ministerial que indefere a pretensão do contribuinte de que seja considerada tal isenção no acto de liquidação.*
- 2 — *Menos se tal pretensão já antes fora apreciada e também indeferida por despacho do Subdirector-Geral dos Impostos, no uso de poderes ministeriais em si delegados.*
- 3 — *O princípio da impugnação unitária impõe que a questão da isenção, quando automática, seja suscitada em juízo no processo de impugnação do acto tributário de liquidação aonde tal isenção deve ser atendida.*

Recurso n.º 781/03. Recorrentes: Jorge Manuel Cabrita Alão Correia da Silva e Paula Cristina Rodrigues Dias; Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Ex.^{mo} Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **JORGE MANUEL CABRITA ALÃO CORREIA DA SILVA e PAULA CRISTINA RODRIGUES DIAS**, residentes no Montijo, recorrem da decisão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que rejeitou, por ilegalidade de interposição, o recurso contencioso do acto de 24 de Agosto de 1998 de S. Ex.^a. o **SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS** que indeferiu a sua pretensão “no sentido de verem enquadrado no artº 46º do Estatuto dos Benefícios Fiscais os rendimentos auferidos pelo recorrente em missão de cooperação técnico-militar luso-angolana durante o ano de 1996”.

Formulam as seguintes conclusões:

«a)

O acto administrativo recorrido é indubitavelmente recorrível, já que reveste a natureza de acto definitivo e executório, bem como lesivo dos interesses legítimos dos recorrentes, não se limitando a confirmar decisão definitiva anteriormente proferida e não impugnada, mas antes contendo em si novos, decisivos e definitivos fundamentos de indeferimento, que são a “última palavra” da administração pública quanto à questão suscitada pelos recorrentes;

b)

O despacho recorrido padece de vício de forma, por ter uma fundamentação obscura, deficiente e contraditória, designadamente, o despacho recorrido compreende a seguinte fundamentação: nega aos recorrentes o direito a isenção fiscal tendo por base uma disposição

legal que não se encontrava ainda em vigor à data em que o recorrente marido auferiu os rendimentos;

c)

Logo, encerra o referido despacho o vício de violação da lei, é atentatório do princípio da não retroactividade da lei, já que a Administração aplica retroactivamente a Lei posterior para interpretar a Lei anterior, negando-se por essa via a reconhecer o benefício;

d)

Acresce ainda que ao perfilhar o entendimento de que o n.º 1 do artigo 46º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (na redacção da Lei n.º 20 de Dezembro) não é aplicável aos militares deslocados no ao abrigo de acordos de cooperação técnico-militares, o despacho recorrido está irremediavelmente ferido de vício da violação de no artigo 13º da Constituição da República Portuguesa;

e)

Do mesmo vício enferma ainda o despacho recorrido, violando o disposto n.º 2 do artigo 266º do C.R.P., uma vez que foram concedidas isenções fiscais a militares que se encontravam na mesma situação que o recorrente, tendo-se assim dado tratamento diferente a situações iguais.

Nestes termos, e nos melhores de Direito aplicáveis, deve o presente recurso merecer provimento e em consequência ser anulado o despacho recorrido, com base nos fundamentos expostos (...).

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, porquanto se está “perante isenção fiscal automática (e não isenção a reconhecer)”.

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

2. Vem fixada, e não é objecto de contestação, a seguinte matéria de facto:

“1)

No período compreendido entre 27/05/96 e 31/12/96 o recorrente integrou uma Missão de Cooperação Técnico-Militar Luso-Angolana para a formação das forças armadas angolanas, tendo auferido durante esse lapso de tempo a remuneração ilíquida de Esc. 3.225.750\$00, sendo de Esc. 757.993\$00 o valor correspondente à retenção na fonte (cfr. docs. de fls. 15 e 16 dos autos);

2)

Em 17/03/97 o recorrente entregou na Repartição de Finanças do Montijo a declaração anual de IRS relativa aos rendimentos auferidos no ano de 1996, na qual incluiu o anexo H em que declarou a referida importância de 3.225.750\$00 auferida ao abrigo do acordo de cooperação (cfr. doc. de fls. 17/18 dos autos);

3)

Em 4/09/97 o recorrente recebeu o ofício n.º 6232 emitido pela Repartição de Finanças do Montijo, que o notificava para apresentar num prazo de 8 dias uma declaração de substituição à aludida declaração de IRS devido ao facto de os rendimentos englobados no

anexo H não preencherem a previsão do art. 46º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (cfr. doc. de fls. 19 dos autos);

4)

Em 12/09/97 o recorrente dirigiu uma exposição/requerimento a S. Ex.ª, o Director Geral das Contribuições e Impostos nos termos que constam do doc. junto aos autos a fls. 20 e cujo teor aqui se dá por reproduzido, onde questiona a legalidade do teor do ofício referido no ponto anterior e termina solicitando «a intervenção de V. Ex.ª no sentido de lhe ser feita justiça sobre o assunto em apreço, sendo-lhe desta forma concedida a isenção de IRS globalmente correspondente ao período em que permaneceu em Angola no desempenho de uma missão de cooperação técnico-militar»;

5)

Em 15/12/97 o recorrente foi notificado de que por despacho de 3/12/97 do Senhor Subdirector-Geral das Contribuições e Impostos havia sido indeferido aquele requerimento no entendimento de que «a alteração introduzida pela Lei n.º 52-C/96 ao art. 46º n.º 3 do Estatuto dos Benefícios Fiscais é de aplicação restrita às remunerações auferidas posteriormente à entrada em vigência da referida Lei. Ficam assim excluídas daquela disposição todas as situações que lhe forem anteriores, carecendo as mesmas de base legal que possibilite a atribuição da referida isenção fiscal» (cfr. doc. de fls. 22 dos autos);

6)

Em 21/10/97 a D.D.F. de Setúbal fixou o rendimento colectável de IRS/96 do recorrente em 6.952.093\$00 no pressuposto de que «no ano em causa a sua situação fiscal não pode beneficiar do disposto no artigo 46º do Estatuto dos Benefícios Fiscais» (cfr. docs. de fls. 24/26 dos autos);

7)

O recorrente foi notificado desse acto por ofício de 21/11/97, com a advertência de que podia reclamar, no prazo de 30 dias, contra essa fixação para a Comissão Distrital de Revisão, o que não fez.

8)

Em consequência foi-lhe efectuada a correspondente liquidação adicional de IRS, notificada ao recorrente por carta registada nos CTT em 27/11/97, que este não impugnou (cfr. informação de fls. 108 dos autos);

9)

Em 2/02/98 o recorrente dirigiu a S. Ex.ª, o Ministro das Finanças o requerimento documentado a fls. 29/30, onde questiona a legalidade do despacho do Subdirector-Geral mencionado em supra 5, pedindo a sua intervenção de modo que lhe seja concedida a isenção de IRS globalmente correspondente ao período em que permaneceu em Angola no desempenho de uma missão de cooperação técnico-militar (cfr. doc. fls. 29/30 dos autos);

10)

Por ofício de 25/05/98 o recorrente foi notificado de que por despacho datado de 22/05/98 do Senhor Subdirector-Geral dos Impostos

(com delegação de poderes do Ministro das Finanças) fora reiterado o entendimento vertido em supra 5 e de que «uma vez mais se informa que o âmbito de aplicação do art. 46º nº 3 do Estatuto dos Benefícios Fiscais, na redacção dada pela Lei nº 52-C/96 é de aplicação restrita às situações verificadas após a entrada em vigor daquele normativo. Por este motivo, os rendimentos auferidos no decurso de uma missão de cooperação técnico-militar em Angola durante o ano de 1996 não usufruem da isenção fiscal aí prevista» (cfr. doc. fls. 31 dos autos);

11)

Em 2/6/98 o recorrente dirigiu ao Exmº Senhor Director de Serviços dos Benefícios Fiscais o requerimento que se encontra junto ao processo instrutor apenso e documentado a fls. 34 dos presentes autos, do seguinte teor:

«(...)

Jorge Manuel Cabrita Alão Correia da Silva (...) vem, através da presente reclamação, contestar junto de V. Exª o conteúdo do despacho de 22Mai98 do Exmº Senhor Subdirector-Geral que lhe foi comunicado pelo ofício em refª. Tendo o requerente conhecimento que, em conformidade com o contido no ofício-circulado em refª b), já foi concedida a isenção de IRS que solicitou a um outro Militar que se encontra colocado no mesmo local onde presta serviço.

Neste sentido, apresenta, em refª c), cópia do processo que conduziu à notificação que informa o deferimento a uma reclamação apresentada pelo Militar em questão, que se encontra exactamente nas mesmas circunstâncias do reclamante.

Pede Deferimento»;

12)

Em 30/03/98 a Provedoria da Justiça havia pedido ao Director Geral de Impostos esclarecimentos quanto à aplicação do artigo 46º nº 3 do EBF (antes da alteração da Lei nº 52-C/96, de 27-12) aos rendimentos auferidos pelos militares e elementos das forças de segurança deslocados no estrangeiro ao abrigo de acordos de cooperação técnico-militar, e informação quanto a três «recursos» apresentados sobre a questão (onde se incluía o requerimento apresentado em 12/09/97 pelo ora recorrente e referido em supra 4º do probatório), tudo conforme documento de fls. 27 do processo instrutor apenso e cujo teor aqui se dá por reproduzido;

13)

Na sequência desse pedido da Provedoria da Justiça, foi organizado na DGI o respectivo processo administrativo, onde foi lavrada pelos Serviços dos Benefícios Fiscais a informação que se encontra documentada a fls. 37 e segs., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, e que termina do seguinte modo:

«IV - QUANTO ÀS RESPOSTAS CONCRETAS A FACULTAR A PROVIDORIA DE JUSTIÇA

14. A alteração do nº 3 do art. 46º do EBF efectivada pela Lei do OE/97 não foi proposta por esta Direcção de Serviços, desconhecendo-se, por isso, em rigor, os objectivos do legislador. No entanto, o objectivo primacial parece ter sido o do alargamento do benefício fiscal - não automático - do nº 2 do preceito às situações de deslocamento de militares e outros elementos de forças de segurança no estrangeiro, ao abrigo de acordos de cooperação técnico-militar, uma vez que essas situações não estariam abrangidas pelo art. 46º, nem no nº 1, nem no nº 2,

tendo certamente o legislador ponderado e concluído pela relevância de superiores interesses públicos extrafiscais no que concerne à medida tomada (cfr. art. 2º nº 1 do EBF).

15. Como decorre da resposta anterior, e conforme parece claro em face do aparecimento do benefício em 1997, anteriormente a esta data não existia isenção.

16. Dos 3 (três) recursos, dois são efectivamente processos abertos nesta Direcção de Serviços, e que se juntam como originais (...).

A manter-se a posição defendida acima (...) devem os recursos ser indeferidos.

Sobre tudo o que vem dito, Superiormente muito melhor se dirá.»;

14)

Após parecer de concordância do Director de Serviços dos Benefícios Fiscais e do Director Geral dos Impostos, foi esse processo administrativo remetido a S. Exª o Senhor Secretário de Estado dos Benefícios Fiscais, que em 24/08/98 exarou o seguinte despacho: «Concordo. Informe-se em conformidade S. Exª o Provedor de Justiça» (cfr. doc. fls. 37 dos autos);

15)

O Secretário de Estado dos Benefícios Fiscais encontrava-se habilitado a despachar em relação à matéria em causa ao abrigo de delegação de competência do Ministro das Finanças publicada no D.R. nº 82, II Série, de 7/04/98 (cfr. proc. instrutor apenso);

16)

Em 10/09/98 o recorrente foi notificado pela Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais nos seguintes termos (cfr. fls. 35):

«Na sequência da sua exposição datada de 02.06.98, e após Despacho de S. Exª o Secretário de Estado dos Benefícios Fiscais, datado de 24-08-98, cumpre-me informá-lo de que o pedido foi indeferido com base no seguinte:

a isenção de IRS por deslocação no estrangeiro ao abrigo de Acordos de Cooperação Técnico-Militar foi criada por Lei da Assembleia da República, aplicando-se às situações verificadas a partir de 01.01.97, conforme já lhe havia sido comunicado;

a cooperação técnico-militar ainda que reportável em termos genéricos e abstractos aos Acordos Gerais de Cooperação celebrados entre Portugal e todos os PALOPS, não está incluída na previsão normativa do nº 1 do art. 46º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, uma vez que está expressamente prevista no nº 2 do mesmo artigo desde 01.01.97 (Lei nº 52-C/96, de 27 de Dezembro).

17)

Em 9/10/98 o recorrente solicitou certidão do despacho do Secretário de Estado dos Benefícios referido em supra 13 e de outros elementos para efeitos de recurso contencioso, ao abrigo dos artigos 30º nº 1 al. a) e 31º do DL 267/85, de 16-07 (LPTA), nos termos que contam do processo instrutor apenso e cujo teor aqui se dá por reproduzido;

18)

A certidão pretendida foi passada em 10/11/98 e entregue em mão própria à procuradora do recorrente em 24/11/98 (cfr. proc. apenso e fls. 36 dos autos);

19)

O presente recurso contencioso foi instaurado em 15/01/99 (cfr. fls. 2);

20)

Dá-se aqui por reproduzido o teor do ofício-circulado nº 5/97, de 2-04-97 da Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais, documentado a fls. 102/103;

21)

Dá-se aqui por reproduzido o teor do ofício-circulado nº 6614, de 5-02-98 da Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais, documentado a fls. 100/101”.

3.1. A única questão a resolver no presente recurso jurisdicional é a colocada na primeira conclusão das alegações dos recorrentes, e respeita à recorribilidade do acto contenciosamente impugnado.

Isto apesar de os recorrentes incluírem, nas alegações e conclusões que apresentaram a este Tribunal de recurso, matéria que respeita aos vícios de que em seu entender enferma aquele acto. Porém, tais vícios não foram apreciados pelo TCA, posto que este se ficou pela questão da recorribilidade do acto, que concluiu não ser passível de recurso contencioso.

Ora, os recursos jurisdicionais servem para reapreciar as decisões judiciais impugnadas, com vista à sua anulação ou revogação, mas não para decidir questões novas, que elas não abordaram, salvo se se tratar de questões que a lei imponha ao tribunal de recurso conhecer por dever de ofício - cfr. os artigos 676º nº 1, 690º nº 1 e 713º nº 1 do Código de Processo Civil.

Daí a forçosa improcedência das conclusões b), c), d) e e) formuladas pelos recorrentes, as quais em nada contrariam o aresto recorrido, visando, antes, demonstrar a ilegalidade do acto administrativo impugnado, matéria de que se não ocupou aquele acórdão.

3.2. Como resulta da factualidade que vem fixada, os recorrentes pretenderam, no ano de 1996, beneficiar de isenção de IRS, relativamente aos rendimentos auferidos pelo recorrente varão como contrapartida da prestação de serviço no âmbito de uma missão de cooperação técnico-militar luso-angolana, pois entendiam que a situação estava incluída na previsão do artigo 46º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Esse não foi o entendimento da Administração Fiscal, que os convidou a apresentar uma declaração de substituição, porquanto, na inicial, haviam englobado, incorrectamente, aquele rendimento no anexo H.

Os recorrentes não reagiram ao convite, mas o recorrente varão dirigiu uma exposição ao Director-Geral das Contribuições e Impostos em que pedia que lhe fosse “concedida a isenção de IRS globalmente correspondente ao período em que permaneceu em Angola no desempenho de uma missão de cooperação técnico-militar”.

Este requerimento foi indeferido, o que levou o recorrente a reiterar a sua pretensão, desta vez perante o “Chefe do Gabinete de Sua Excelência o Ministro das Finanças”. Mas também o Subdirector-Geral dos Impostos, agindo sob delegação do Ministro, reiterou o entendimento já antes transmitido ao recorrente.

Novo requerimento do recorrente, desta vez dirigido ao Director de Serviços dos Benefícios Fiscais, serviu para “contestar” aquele des-

pacho do Subdirector-Geral dos Impostos, e foi indeferido pelo despacho agora contenciosamente recorrido.

Entretanto, e após fixação do rendimento colectável relativo ao ano de 1996, de que os recorrentes foram notificados, e de que não reclamaram, foi efectuada liquidação adicional de IRS, também notificada (em Novembro de 1997) e não impugnada.

3.3. Foi perante o circunstancialismo de facto acabado de resumir que o acórdão recorrido concluiu pela ilegalidade da interposição do recurso contencioso de que se socorrem os ainda agora recorrentes.

E fê-lo de modo a não merecer qualquer censura, adiante-se desde já.

Na verdade, como se disse nesse acórdão, a isenção de que os recorrentes pretendem gozar é automática, isto é, não depende da formulação de um pedido do beneficiário e de um sequente acto da Administração a conceder-lha. Opera sem necessidade de tal intervenção, verificados que sejam os pressupostos de que a lei a faz depender.

Recordem-se os termos da norma do artigo 46º nº 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais, na redacção em vigor ao tempo: “Ficam isentas de IRS as pessoas deslocadas no estrangeiro ao abrigo de acordos de cooperação, relativamente aos rendimentos auferidos no âmbito do respectivo acordo”.

Como assim, basta ao contribuinte fazer a sua declaração de IRS apontando nela os rendimentos obtidos quando deslocado no estrangeiro ao abrigo de um acordo de cooperação, e auferidos no âmbito desse acordo, para que a Administração Fiscal deva, ao proceder à liquidação do imposto, atender àquela isenção.

Assim, se a isenção não for considerada, o que há a fazer é impugnar o acto de liquidação, ferido de ilegalidade, por desrespeitar aquela disposição legal, destarte a violando.

Resulta daqui que, requerendo o contribuinte a um órgão da Administração, outro que não aquele a quem cabe a direcção do procedimento que culmina com a liquidação, que lhe seja reconhecida a falada isenção, esse órgão não está, sequer, obrigado a pronunciar-se, uma vez que, como se disse, a isenção opera de forma automática, não dependendo de reconhecimento administrativo.

Como assim, só no procedimento de liquidação, e não em qualquer outro, designadamente, no despoletado pelo recorrente através do requerimento que dirigiu ao Director-Geral das Contribuições e Impostos, é que a Administração pode ter cometido a ilegalidade acusada pelo recorrente, ao não reconhecer que a sua situação cabe na previsão da norma do nº 1 do artigo 46º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Foi nesse procedimento que se apurou a matéria necessária à definição da situação jurídica do recorrente, e aí mesmo se fez essa definição, liquidando o imposto sem atender à invocada isenção.

Por isso, era no âmbito e na sequência desse procedimento que o recorrente podia recorrer aos tribunais. E como vigora, entre nós, o princípio da impugnação unitária (cfr., hoje, expressamente, o artigo 54º do Código de Procedimento e de Processo Tributário), o acto a fazer sindicá-la judicialmente era o de liquidação. Acto que, como se viu, não foi atacado, nem está (ou estava, aquando da interposição do recurso contencioso) já em tempo de o ser, posto que foi notificado em Novembro de 1997.

De resto, como também se nota no aresto que vem posto em crise, o acto visado pelo recorrente ainda por outra razão não seria, nunca,

contenciosamente recorrível: é que ele não era o acto final do procedimento iniciado através da já referida exposição ao Director-Geral dos Impostos, pois este culminara com a decisão do Subdirector-Geral dos Impostos, que agiu no uso de poderes ministeriais delegados. A nova insistência do recorrente, que acabaria por provocar o acto aqui em causa, não podia, por isso, e em qualquer caso, fazer eclodir um acto lesivo, pois o acto com potencialidade lesiva já antes fora praticado, e o posterior não faria mais do que reafirmar a decisão anterior.

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

Custas a cargo dos recorrentes, fixando-se em 75 euros a taxa de justiça e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 9 de Julho de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 9 de Julho 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 917/03. Recorrente: EDGARCAR - Comércio de Automóveis Novos e Usados, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Edgarcar - Comércio de Automóveis Novos e Usados, Lda, inconformada com o despacho, a fls. 225, do Mº Juiz do T. T. de 1ª Instância de Setúbal, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

« - Já não é de todo em todo certo que o pedido e a causa de pedir seja o mesmo pois na acção 305/01 o pedido efectuado é o de “total anulação dos actos de liquidação do imposto e de juros compensatórios” (conclusão 111).

- Actos de liquidação esses datados de 7 de Março/2000, notificados em 17 de Março de 2000 e no montante global de 888 161 962\$00» (conclusão IV).

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que, nas conclusões atrás referidas, se afirmam factos não estabelecidos nem levados em conta na decisão recorrida e, assim, não tendo

o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito, é este S.T.A. incompetente para o apreciar.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, apenas o fez a recorrente, afirmando ser o S.T.A. competente para o conhecimento do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por apreciar a questão suscitada pelo Mº Pº

O despacho recorrido é do seguinte teor:

“Na presente acção ataca-se a liquidação do IVA de 1998 (escreveu-se, por lapso, 1997). O mesmo acontece na acção 305/01, proposta em primeiro lugar. Os fundamentos são os mesmos. Igual é o pedido e a impugnante é a mesma.

Verificam-se pois os requisitos da litispendência, pelo que por força dos artºs. 497, I, e 498, ambos do Código de Processo Civil, absolve a F. P. da instância”.

Ora, confrontadas as conclusões III e IV do recurso, atrás transcritas, com o despacho recorrido, desde logo resulta que neste não se estabeleceu que os actos de liquidação a que se reporta a acção 305/01 tivessem sido praticados em 7/Março/2000 e notificados em 17/Março/2000, nem que a quantia liquidada ascendesse a 888 161 962\$00.

Em suma, o despacho recorrido é inteiramente omissivo quanto a datas e quanto ao montante liquidado.

Por outro lado, a questão de saber se os actos de liquidação referidos foram praticados e notificados naquelas datas e se o seu montante era aquele logra enquadramento no plano dos factos, pois que se trata de captar ocorrências da vida real que em nada se prendem com a interpretação e aplicação da Lei.

Significa isto que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, o que, nos termos dos artºs. 21º nº 4, 32º nº 1 al. b), 39º e 41º nº 1 al. a) do E.T.A.F., determina a incompetência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso, sendo, para tanto, competente o T.C.A.

Termos em que se acorda em julgar este S.T.A. incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso e competente, para o efeito, o T.C.A., pela Secção do Contencioso Tributário.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 Euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 9 de Julho de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 9 de Julho 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 918/03. Recorrente: EDGARCAR — Com. Automóv. Novos e Usados, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Conselheiro Dr. Vítor Meira.

“EDGARCAR - Comércio de Automóveis Novos e Usados, Lda.”, impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal a liquidação adicional de IVA e respectivos juros compensatórios.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi considerado haver litispendência entre os presentes autos e outra acção que correu sob o nº 302/01, proposta em primeiro lugar com os mesmos fundamentos, igual pedido e a mesma impugnante, absolvendo-se a Fazenda Pública da instância.

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

I. A sentença recorrida absolveu a F.P. da instância por haver litispendência com a acção 302/01, ou seja, entendeu existir identidade de partes, de pedido e de causa de pedir.

II. Se é certo que em ambas as acções as partes são as mesmas.

III. Já não é de todo em todo certo que o pedido seja o mesmo, pois na acção 308/01 (a indicação feita na decisão recorrida à acção 302/01 será um óbvio lapso) o pedido efectuado é o da *total anulação dos actos de liquidação de imposto e de juros compensatórios*.

IV. Actos de liquidação esses datados de 7 de Março de 2000, notificados em 17 de Março de 2000 e no montante global de Escudos 71.732.376\$00.

V. Sendo que na acção 340/01 o pedido tem a ver com a anulação dos actos de liquidação efectuados em 19 de Setembro de 2000, notificados em 27 de Outubro de 2000 e no montante global de Escudos 70.560.111\$00

VI. Ou seja, a F.P. efectuou, por razões que só ela saberá, diversas liquidações, quer de imposto quer de juros, todas relativas ao mesmo ano mas com base em factos e fundamentos distintos.

VII. Resulta pois claro que quer o pedido quer a causa de pedir em ambas as acções é distinta pelo que à luz dos relevantes preceitos do CPC não existe qualquer litispendência entre ambas as acções.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência hierárquica do Tribunal para conhecer do recurso por não ter por exclusivo fundamento matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia veio manifestar o entendimento de que o Supremo Tribunal Administrativo era competente para conhecer do recurso por os factos invocados serem os mesmos que o juiz deu como provados para concluir pela existência de litispendência.

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 decism”, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas suas alegações sustenta a recorrente que:

1. Que na acção 308/01 (a indicação feita na decisão recorrida à acção 302/01 será um óbvio lapso) o pedido efectuado é o da «total anulação dos actos de liquidação de imposto e de juros compensatórios» (conclusão III);

2. Que tais actos de liquidação eram datados de 7 de Março de 2000, notificados em 17 de Março de 2000 e no montante de 71.732.376\$00 (conclusão IV);

3. Que na acção 340/01 o pedido tem a ver com a anulação dos actos de liquidação efectuados em 19 de Setembro de 2000, notificados em 27 de Outubro de 2000 e no montante global de 70.560.111\$00 (conclusão V).

Ora, tais factos não constam da decisão recorrida que se limita a dizer que os fundamentos são os mesmos, que é igual o pedido e que a impugnante é a mesma. Donde ser mister concluir 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-se em 120 euros a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lihoa, 9 de Julho de 2003. — Vítor Meira (relator) — Alfredo Mardureira — Brandão de Pinho.

Acórdão de 9 de Julho de 2003.

Assunto:

Oposição à execução. Incidente. Habilitação de herdeiros. Tribunal competente.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O processo de oposição à execução fiscal constitui um meio processual tributário absolutamente tipificado na lei e que, assim, dela é formalmente autónomo - arts. 97º nº 1 al. o) e 203º e segs. do CPPT -, ainda que funcione igualmente como oposição ou contestação à execução, de modo paralelo ao disposto nos art.s 812º e segs. do CP Civil.*

2 — *Os art.s 150º e 151º do CPPT apenas intentam definir a competência do órgão onde corre a execução fiscal por contraposição à do tribunal de 1ª Instância, signi-*

ficando apenas, no ponto, que os incidentes ali surgidos são decididos pelo tribunal.

- 3 — *Um incidente de habilitação de herdeiros do oponente surgido em processo de oposição (à execução fiscal), pendente num tribunal superior é da competência deste, incumbindo o julgamento ao respectivo relator - art. 377º n.º 1 do C.P. Civil.*

Recurso n.º 922/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Maria Clementina de Almeida Castro e outros; Relator: Ex.^{mo} Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional interposto pela Fazenda Pública do aresto do TCA, proferido em 17/Dez/02, que indeferiu a reclamação, por aquela efectuada, para a conferência, do despacho do relator que, por sua vez, julgou improcedente o incidente de habilitação de herdeiros, que havia deduzido.

Fundamentou-se a decisão, em que a oposição à execução fiscal, embora constitua um meio de defesa do executado, nessa medida funcionando como contestação do executado à pretensão executiva contra si deduzida, constitui, por outro lado, uma instância distinta daquela, “com um processado formalmente autónomo e fim próprio, do tipo declaratório, correspondente aos embargos de executado”, sendo que o incidente de habilitação em causa foi deduzido na oposição e não na execução, pelo que não se lhe aplica o disposto nos arts. 239º e segts. do CPT mas “o típico incidente de habilitação de herdeiros civilístico” previsto nos arts. 147º, 148º, 150º e 293º do CP Civil, sendo tramitado por apenso e no tribunal superior quando os autos aí se encontrem, nos termos do art. 377º n.º 1 do C.P. Civil, além de que o art. 237º do CPT apenas “reparte a competência funcional nos actos a praticar na execução fiscal entre o Chefe da Rep. Finanças e o tribunal de 1ª instância da área onde corre a execução”.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1 - O tribunal fez errada interpretação do disposto no art. 237º do CPT.

2 - E decidiu erradamente ao fundamentar a sua decisão no disposto nos arts. 96º e 377º n.º 1, ambos do CPC.

3 - As normas do CPC só podem aplicar-se no processo tributário quando o CPT não contenha normas específicas e próprias sobre as mesmas matérias.

4 - A decisão recorrida deve, pois, ser revogada e substituída por outra que, repondo a legalidade, ordene o cumprimento do disposto no art. 23,7º do CPT.”

Não houve contra-alegações.

O Exmo. magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que o art. 151º n.º 1 do CPPT - aplicável nos autos mercê do art. 12º da lei 15/01, de 5Jun - pois o incidente em causa foi deduzido em 15/Jan/02 - “é aplicável apenas aos incidentes de habilitação de herdeiros suscitados no processo de execução fiscal”, sendo competente, para o julgamento do incidente, o relator quando a habilitação por deduzida perante um tribunal superior.

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

Vem fixado “o seguinte quadro factológico”:

“a) Nos autos de recurso jurisdicional n.º 63 066 deste Tribunal, foi proferido o acórdão de fls. 166 e segs, em que concedeu provimento ao recurso interposto pelo oponente Gabriel Rodrigues Abrantes, revogou a sentença recorrida e julgou procedente a oposição à execução fiscal por este intentada;

b) Pelo requerimento de fls. 171 e segs. veio o Exmo. RFP recorrer de tal acórdão, recurso que foi admitido por despacho do Relator de fls. 182;

c) Pelo requerimento de fls. 184 veio Maria Clementina Almeida e Castro, informar o falecimento do seu marido - aquele oponente tendo junto a respectiva certidão de óbito (fls. 185);

d) Pelo Relator foi então proferido o despacho de fls. 187, a suspender a instância até à respectiva habilitação;

e) Pelo requerimento de fls. 2 veio então o Exmo. RFP deduzir o incidente de habilitação junto deste Tribunal, o qual foi processado por apenso aos autos de oposição onde foi processado o referido recurso;

f) Não tendo sido produzida qualquer prova da qualidade de herdeiros dos requeridos, foi pelo despacho do Relator de fls. 24 ordenada a notificação do Exmo. RFP, requerente da habilitação, para em trinta dias juntar aos autos a prova da qualidade de cada um dos habilitandos, nenhuma tendo vindo juntar;

g) - Foi então proferido o despacho de fls. 25 - ora reclamado - a julgar improcedente o presente incidente de habilitação de herdeiros e a absolver da instância os requeridos, por falta de prova.”

Vejam, pois:

Deve referir-se, desde já, que, como sublinha o Exmo. magistrado do MP, é aplicável nos autos o CPPT - e não o CPT - mercê do disposto no art. 12º da Lei 15/01, de 5/06, já que o incidente em causa foi deduzido em 15/Jan/02, não tendo, todavia, o exposto particular importância já que as disposições legais aplicáveis têm idêntico conteúdo normativo.

Ora, por um lado, o processo de oposição à execução fiscal constitui um meio processual tributário absolutamente tipificado na lei e que, assim, dela é formalmente autónomo - cfr. arts. 97º n.º 1 al. o) e 203º e segts do CPPT.

Mas, por outro lado, funciona igualmente como oposição ou contestação à execução, de modo paralelo ao disposto nos arts. 812º e segts do C.P. Civil.

E os arts. 150º e 151º do CPPT apenas intentam definir a competência do órgão onde corre a execução fiscal por contraposição à do tribunal de 1ª Instância.

De modo que não significa que este tenha competência para decidir sempre os incidentes, típicos com uma tramitação específica, regulada no Código ou atípicos - entendidos estes como “uma ocorrência extraordinária que perturba o andamento normal do processo” - Cfr. Alberto dos Reis, Comentário, Vol III, pág. 563, e Jorge de Sousa, CPPT Anotado, 4ª edição, pág. 687, nota 4, mesmo quando sejam deduzidos nos tribunais superiores.

Tais normativos significam apenas, no ponto, que os incidentes surgidos no processo de execução fiscal corrente no respectivo órgão para tal competente, são decididos pelo tribunal e não por aquele.

Pelo que um incidente - como o ora em causa - de habilitação de herdeiros surgido, por exemplo, em processo de oposição pendente num tribunal superior, é da competência deste, “incumbindo o julgamento do incidente ao relator” - art. 377º n.º 1 do C.P. Civil.

Desde logo, por uma questão de economia processual: não se compreenderia a baixa do processo só para julgamento do incidente, habitualmente de extrema simplicidade e com prova meramente documental.

Todavia, se houver lugar a prova testemunhal, pode o relator determinar a baixa do processo à Instância para aí ser julgado o incidente de habilitação - art. 377º n.º 2 do CP Civil.

Depois, face ao princípio geral do art. 96º n.º 1 do C.P. Civil, de que o tribunal competente para a acção é também competente para conhecer dos incidentes que nela surjam.

Questão diferente é a do respectivo processamento - se o dos arts. 371º e segts do mesmo diploma se o dos arts. 168º e 155º do CPPT - cfr., todavia, o disposto no art. 128º deste último diploma legal.

É questão, todavia, que não faz parte do objecto do recurso cingido à questão da competência para o respectivo julgamento.

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

Sem custas.

Lisboa, 9 de Julho de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 9 de Julho de 2003.

Assunto:

Matéria de facto. Poderes de cognição do STA. Art. 21º n.º 4 do ETAF.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O STA, actuando como tribunal de revista, não conhece de matéria de facto, senão nos limitados termos do art. 722º n.º 2 in fine do C.P.Civil - art. 21º n.º 4 do ETAF.*
- 2 — *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.*

Recurso n.º 925/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Sociedade Industrial de Construções, 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, do aresto do TCA, proferido em 14Jan03, que negou provimento ao recurso que a mesma interpusera da sentença que, por sua vez, julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela Sociedade Industrial de Construções, Lda., contra a liquidação de IRC relativo ao exercício de 1990, no montante de 5.276.456\$00.

Fundamentou-se a decisão, em que, atento o conceito de activo immobilizado e permutável, o pedido de concessão do alvará de lo-

teamento não permite dar como assente que a impugnante tivesse a intenção de comercializar o prédio, “nem sequer através de recurso a presunção natural (onde, de um facto conhecido, o julgador firma presuntivamente um facto desconhecido - art. 349º e 351º do C. Civil”, sendo que, à data da sua constituição, a impugnante já tinha como objecto social a construção e venda de prédios, que exercia, pelo menos desde 1987, o que não impedia que o prédio em causa se incluisse no dito activo immobilizado durante 30 anos.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1. - O prédio da recorrida denominado “Quinta das Francesas” adquirido foi em 1961.

2. - Até 1991 esteve inscrito no seu activo immobilizado (conta POC - Immobilizações Corpóreas).

3. Em 1980 foi requerido para ele o alvará de loteamento n.º 4, de 22.08.1980.

4. Este alvará foi renovado em 1990 (Alvará n.º 19/90 da Câmara Municipal do Seixal).

5. Este loteamento autorizava 49 lotes destinados a construção para habitação.

6. Estes loteamentos configuram objectivamente e sem a menor margem para dúvidas uma intenção de comercialização, pois nenhum loteamento pode ter qualquer outro objectivo.

7. Esta intenção implica, também necessariamente, alterações contabilísticas na escrita da recorrida, nomeadamente a transferência do bem do immobilizado corpóreo para a conta de existências.

8. Por tal facto foi ordenada pela AF a correcção do lucro tributável relativo ao ano de 1990 com fundamento na incorrecta classificação do terreno como immobilizado corpóreo, por se ter tornado definitivo que o mesmo se destinava à venda, face à emissão do 2º alvará de loteamento (alvará 19/90 da Cam. Mun. do Seixal).

9. Ao entender em sentido contrário o MD Acórdão recorrido fez errada interpretação dos factos e errada aplicação da lei, nomeadamente do disposto nos artigos 38º e 40º do Código da Contribuição Industrial e 21º e 26º do CIRC.

10. Razão pela qual deverá ser revogado e substituído por outro que mantenha a liquidação efectuada.»

A impugnante não contra-alegou.

O Exmo magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, atento o conceito de activo immobilizado e a matéria de facto estabelecida na instância, pelo que o prédio em questão, no ano da 1990, haveria de ser contabilizado em “activo immobilizado corpóreo” e não em “existências”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

1 - A impugnante é uma sociedade comercial por quotas, que foi constituída em 1944, tendo por objecto a construção de prédios e a sua venda ou qualquer outro ramo que os sócios resolvam e não dependa de autorização especial.

2 - Os seus sócios participavam no capital social da impugnante do modo seguinte:

Mário Rodrigues - Esc. 500.000\$00;

Maria Júlia Santos Fragata Rodrigues - Esc. 500.000\$00;

Ana Cristina Fragata Rodrigues - Esc. 240.000\$00;

Margarida Maria Fragata Rodrigues - Esc. 240.000\$00;

Fernando Cardoso S. Brilhante Pessoa - Esc. 20.000\$00.

3 - Por escritura pública de 27 de Dezembro de 1988, o capital da impugnante foi aumentado para esc. 100.000.000\$00, por incorporação de reservas.

4 - E, na mesma data, os sócios de então alienaram as respectivas quotas a António Xavier de Lima e à sociedade Empriconde - Empresa de Construção Civil, Lda., ficando os primeiros titulares de quotas correspondentes a 68% do capital social e a segunda de uma quota de 32% do mesmo capital.

5 - Em 1990, o capital da impugnante, foi ainda aumentado para Esc. 250.000.000\$00, por incorporação de reservas de avaliação.

6 - A actividade da impugnante, pelo menos a partir de 1987, inclusive, é a de “promoção imobiliária”.

7 - Na declaração modelo 2, relativa à Contribuição Industrial do exercício de 1987, a impugnante inscreveu como imobilizado corpóreo um terreno situado no Seixal, com o valor contabilístico de esc. 103.072.725\$00.

8 - Este terreno corresponde ao prédio rústico sito na Quinta dos Franceses, no Seixal, descrito na Conservatória do Registo Predial desta última localidade sob o nº 166/900716 e inscrito na matriz predial rústica da freguesia do Seixal sob o art. 8º da Secção A, adquirido pela impugnante por escritura pública lavrada no 5º Cartório Notarial de Lisboa em 23/03/61, pelo preço de Esc. 7.000.000\$00.

9 - Através do Alvará de Licenças de Loteamento Número 19/90 da Câmara Municipal do Seixal esta renovou o Alvará de Licença de loteamento nº 4 de 22 de Agosto de 1980 e autorizou o loteamento urbano do prédio mencionado em 8.

10 - No exercício de 1991 a impugnante inscreveu na conta de existências de produtos e trabalhos em curso o valor de Esc. 3.386.742.655\$00, imputando ainda custos no montante de Esc. 23.624.347\$00.

11 - O terreno mencionado em 8, no mesmo exercício de 1991, foi contabilizado como activo permutável, pelo valor de esc. 3.410.367.002\$00.

12 - Em 1993 foi realizado um exame à escrita da impugnante relativo aos exercícios de 1988, 1989, 1990 e 1991.

13 - Em resultado desse exame à escrita, foi determinado, por despacho de 13/08/93, do Director Distrital de Finanças de Setúbal, além do mais, que se procedesse à correcção do lucro tributável relativo ao ano de 1990, com um acréscimo de Esc. 933.015.101\$00, passando este para Esc. 925.188.373\$00.

14 - Este acréscimo foi determinado por a Administração Fiscal ter entendido que houve incorrecta classificação do terreno como imobilizado corpóreo, atendendo não só à actividade da empresa mas, principalmente, ao facto daquele se destinar à venda.

15 - Por ofício de 17/11/93 a impugnante foi notificada para pagar até 23 de Março de 1994 o montante de Esc. 524.645.569\$00, sendo Esc. 337.693.756\$00 de imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, Esc. 33.769.376\$00 de Derrama e Esc. 156.437\$00 de juros compensatórios, referente ao exercício do ano de 1990.

16 - Este ofício foi acompanhado da nota de apuramento do rendimento colectável e cálculo do imposto, bem como do relatório, parecer e despacho que sobre estes últimos recaiu, tudo nos termos constantes de fls. 59 a 75, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

17 - No exercício de 1961, o preço da aquisição do terreno, incluídas as despesas de escritura e registos na Conservatória, foi contabilizado

na conta POC - Imobilizações Corpóreas pelo valor de Esc. 103.072.715\$00.

18 - Esse valor e classificação mantiveram-se até 31/12/87.

19 - A data limite para o pagamento do imposto foi de 23/03/94.

20 - Esta impugnação foi deduzida em 26/5/94.

21 - O terreno referido nos n.os 7 e 8 supra é mencionado como imobilizado corpóreo, com o valor contabilístico de 103.072.725\$00, e constando como adquirido em 1960.

22 - Tendo caducado o Alvará de licença de loteamento nº 4/80, de 22/8, é, por requerimento de 19/02/1987, pedida à CM do Seixal, a sua reposição em vigor, pedido este que originou a concessão do alvará de licença de loteamento nº 19/90, no qual é autorizada a constituição de 46 lotes de terreno e onde, além do mais, consta: “... autorizado o loteamento urbano dum prédio rústico com a área de 69,039 m2, sito na Quinta dos Franceses ... descrito na Conservatória do Registo Predial do Seixal, sob o nº 166/900716 da aludida freguesia e inscrito na matriz predial rústica da dita freguesia sob o art. nº 8 da Secção A”.

23 - No exercício de 1988 é reavaliado o referido terreno, ao abrigo do DL 111/88, de 2/4, pela aplicação do coeficiente 23.81, donde resultou um valor actualizado no montante de 2.454.161.344\$00 e uma reserva de reavaliação no montante de 2.351.088.629\$00.

24 - Este montante da reserva de reavaliação veio, juntamente com outras verbas, a ser integrado no total de 2.400.000.000\$00 com que a recorrida aumentou o capital social, no exercício de 1990.

25 - No exercício de 1990, ao abrigo do DL 49/91, de 25/1, a recorrida procedeu a nova reavaliação do terreno em causa, mediante a aplicação do coeficiente de correcção monetária 1.38, donde resultou uma nova Reserva de Reavaliação no montante de 932.581.311\$00 e um valor actualizado para o referido terreno no montante de 3.386.742.655\$00.

26 - No exercício de 1991 a recorrida transferiu para a conta de existências de produtos e trabalhos em curso o mencionado valor de 3.386.742.655\$00 e imputou ainda custos no montante de 23.624.347\$00, pelo que o terreno, agora no activo permutável, consta então contabilizado por 3.410.367.002\$00.

27 - Até Junho de 1993 não foi contabilizado a venda de qualquer lote.

28 - O acréscimo de 933.015.101\$00 ao lucro tributável declarado do ano de 1990 a que se referem os n.os 13 e 14 do Probatório supra (lucro que assim passou para 925.188.373\$00) foi assim fundamentado pelos Serviços de Fiscalização:

«É evidente a incorrecta classificação do terreno como imobilizado corpóreo, atendendo não só à actividade da empresa mas principalmente ao facto daquele se destinar à venda, como se comprova pela existência dos alvarás de licença de loteamento, donde a transferência para as existências de produtos e trabalhos em curso.

Consequentemente, não estamos em presença de reavaliações do activo imobilizado corpóreo mas sim na mudança de critério valorimétrico, ou seja, a substituição do critério geralmente aceite do custo histórico pelo “critério do custo histórico actualizado”.

É oportuno salientar que, perdendo-se “o rasto” de tal operação, que inclusivamente só é detectada confrontando as declarações de rendimentos e anexos dos diferentes anos, o custo de aquisição dos terrenos está empolado no montante de 3.283.339.940\$00, com a con-

seu sequente redução do resultado contabilístico do(s) exercício(s) em que forem contabilizadas vendas dos respectivos lotes.

Por outro lado, dado que a primeira “Reserva de Reavaliação”, no montante de 2.351.088.629\$00, foi incorporada no capital, apresentando ainda o balanço em 31/12/91, a segunda “Reserva de Reavaliação”, no montante de 932.581.311\$00, permitindo-nos afirmar que não estaria no horizonte do sujeito passivo proceder a correções para efeitos fiscais, expurgando do custo das vendas o efeito da “reavaliação”.

Tais conclusões são reforçadas pelo facto de, segundo informações colhidas no local, estar em preparação a fusão de várias empresas do grupo António Xavier de Lima, afigurando-se que tal como a situação se nos depara, ser também lícito concluir, que não se estará na presença de uma simples operação de cosmética do balanço da empresa.

No que se refere ao exercício de 1988 (ver ponto 3.2.2), embora o novo critério não esteja enquadrado no art. 38º do Código da Contribuição Industrial, nada obsta à aplicação do art. 40º do referido normativo legal, que determina: “Sempre que se verificar mudança de critério valorimétrico, deverão constar expressamente da conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas os montantes das valorizações ou desvalorizações resultantes da alteração, acrescentando os das primeiras aos proveitos ou lucros sem que os das últimas se acrescentem aos custos ou perdas do exercício, salvo se a Direcção Geral das Contribuições e Impostos tiver autorizado previamente o contrário”.

Dado que não há qualquer autorização em contrário da DGCI, a valorização em causa, no montante de 2.351.088.629\$00, deverá ser acrescida ao lucro tributável do exercício de 1988.

Afigura-se que o art. 26º do Código do IRC inclui, no seu nº 2, o princípio consagrado no referido art. 40º do Código da Contribuição Industrial, quando determina que as mudanças de critério valorimétrico das existências poderão verificar-se, quando se justificarem por razões de natureza técnica e económica e sejam aceites pela Direcção Geral das Contribuições e Impostos.

O significado da expressão “sejam aceites” terá menos a ver com o facto de ser subvertido o princípio contabilístico da consistência do que com a repercussão da alteração de valores derivada da mudança de critério valorimétrico, nos resultados contabilísticos-fiscais da respectiva empresa.

Não sendo aceite pela DGCI nos termos do citado nº 2 do art. 26º do Código do IRC, a valorização descrita no ponto 3.2.4, no montante de 932.581.311\$00, efectuada no exercício de 1990, deverá ser considerada, nos termos do art. 21º também do Código do IRC, uma variação patrimonial positiva não reflectida no resultado líquido que concorre para a formação do lucro tributável do referido exercício, pelo que se deverá proceder ao seu acréscimo.

A grande conclusão que se tira é a de que da situação descrita não resulta qualquer vantagem para a empresa, constatando-se a antecipação da tributação de lucros futuros, desconhecendo-se, como é lógico, quando os mesmos surgirão e que montantes atingirão, salientando-se ainda que estão em causa verbas bastante elevadas.

Assim, embora a situação descrita resulte da aplicação da Lei, caso o sujeito passivo proceda à anulação das “reavaliações” efectuadas e o prove e inequivocamente, considerando o terreno nas existências

de produtos e trabalhos em curso pelo valor contabilizado no montante de 103.072.725\$00, afigura-se que tal facto poderá ser considerado condição necessária e suficiente para o eventual deferimento duma reclamação apresentada pelo sujeito passivo.»

Vejam, pois:

Como refere Vítor Faveiro, Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, pág. 763, aliás referido nas instâncias - fls. 203/04:

“Segundo a doutrina, a designação de Imobilizações, na contabilidade, assenta no facto de os empates de capital se manterem de modo prolongado, ou, por outras palavras, de os bens estarem indisponíveis para venda (imobilização ou indisponibilidade financeira), por se encontrarem em utilização ou de reserva ou por se destinarem a proporcionar rendimentos periódicos na empresa. Em sentido estrito, os elementos do activo imobilizado são os bens que a empresa adquire ou produz para servirem de instrumentos de produção das utilidades compreendidas no fim económico da empresa; e, precisamente por participarem na produção dos resultados e se gastarem no exercício dessa função, é que, para efeitos de contribuição industrial, o valor correspondente à sua aquisição é amortizável e imputável, como custo, em distribuição por todos os exercícios em cuja produção participam. São, por sua vez, bens mantidos como reserva ou para fruição os bens em que a empresa investe capitais para conservar valores susceptíveis de realização e destinados a ser alienados nos casos em que a empresa tenha necessidade de cobrir carências de liquidez ou de fazer investimentos novos; ou que a empresa adquire para auferir rendimentos por eles produzidos directamente”.

Assim - cfr. POC. campo 42 - as imobilizações corpóreas “integram as imobilizações tangíveis, móveis ou imóveis, que a empresa utiliza na sua actividade operacional, que não se destinam a ser vendidos ou transformados, com carácter de permanência superior a um ano”.

Por outro lado, e como é sabido, o STA não conhece de matéria de facto - art. 21º nº 4 do ETAF - nem como tribunal de revista - art. 722º nº 2 do C.P.Civil - “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 Acds. do STJ de 15/05/91 e 06/03/91, in Acds. Dout. 367-917 e 354-813, de 17/06/99, in Colectânea, pág. 153, e de 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.

Ora, como resulta do probatório, o prédio em causa integrou o activo immobilizado da impugnante desde 1960, como reserva ou fruição.

E igualmente entendeu a instância não ter “ficado provada factualidade que permita ao julgador dar como assente que (aquando do pedido de concessão do alvará de loteamento) a impugnante tinha a intenção de comercializar o prédio, nem sequer através de recurso a presunção natural”.

E, bem assim, não estar demonstrada “alteração da afectação anterior do bem em causa nem, sequer, a intenção de alteração dessa afectação, por forma a que a AF possa considerar que, nesse ano, o terreno passou a integrar o activo circulante da empresa”.

No ponto, pois, a recorrente discute a matéria de facto assim tida por provada - que, como se disse, este STA não sindical - ao pretender que, requerida a emissão de um alvará de loteamento para construção urbana, “ficam demonstrados, *ipso facto*, o destino do terreno e a intenção e objectivos da requerente, sem necessidade de qualquer outra demonstração adicional”.

Face à prova que a instância teve por efectuada, não pode, pois, afirmar-se, ao contrário do que pretende a recorrente, ter-se tornado definitivo que o terreno se destinava a venda, havendo consequentemente de integrar o activo mobilizado corpóreo da empresa.

Pois foi justamente o contrário disso que as instâncias deram como provado: que não está demonstrada a alteração da afectação anterior do bem em causa nem qualquer intenção de comercialização.

Isto até porque, desde a sua constituição, que a impugnante tinha por objecto a construção de prédios e a sua venda e, nas respectivas declarações mod. 2, declarava como actividade principal, a promoção imobiliária, actividade que passou a ser exercida, pelo menos, desde 1987 e já, em 1980, havia requerido a concessão de um alvará de loteamento para o dito prédio, pedido renovado em 1987 já que o anterior caducara, continuando, não obstante, o mesmo a integrar o respectivo immobilizado.

A prova assim fixada nas instâncias, não pode este STA censurá-la, nos preditos termos, estando, pois, o presente recurso votado ao insucesso.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Julho de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 9 de Julho 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 949/03. Recorrente: Eduardo Fernando da Conceição Meireles; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **EDUARDO FERNANDO DA CONCEIÇÃO MEIRELES**, identificado nos autos, opôs-se, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém, a uma execução fiscal que lhe foi instaurada.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou parcialmente procedente a oposição.

Inconformado, o oponente trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Apresentou as pertinentes alegações.

Neste STA, o ÉPGA defende que o recurso versa matéria de facto, pelo que este Supremo Tribunal é hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

O recorrente discorda.

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 art.s. 101º e 102º do C. P. Civil, 45º do CPT, 5º do ETAF, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o art. 32º, al. b) do ETAF:

“Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

...

b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no art. 41º, 1, al. a) do ETAF.

O ÉPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Vejamos então.

Escreveu o ÉPGA no seu douto parecer:

“Para decidir como decidiu, o Mm. Juiz *a quo* estabeleceu, além do mais, que a dívida (na parte que diz respeito ao capital) se reporta a 1983; ora, a isso o recorrente contrapõe, na 4.ª conclusão das suas alegações, que tal dívida, a existir, ter-se-ia constituído nos anos de 1975 ou 1976”.

Vejamos então.

A conclusão referida é do seguinte teor:

“Até porque a dívida, ora reclamada, já prescreveu há muito pois o recorrente foi interpelado ao pagamento apenas em Dezembro de

1999, sendo que aquela, a existir, ter-se-ia constituído nos anos de 1975 ou 1976, datadas em que foi instituído o regime de empréstimo/CAE e cujo prazo não podia exceder os 12 meses, como resulta dos diplomas aplicáveis e ainda *ex vi* art. 309º do C.C. A douta sentença recorrida, ao decidir a não prescrição da dívida, também violou este preceito legal”.

É do seguinte teor o ponto 2 do probatório da sentença sob recurso: “A identificada dívida corresponde a capital, reportado a 31/12/1983, no montante de 763.472\$00 e juros moratórios, calculados entre 31/12/1983 e 1/7/2000, pela importância de 2.040.163\$00”.

Pois bem.

Há realmente controvérsia sobre factos levados ao probatório. Logra pois êxito a questão prévia suscitada pelo Ilustre Magistrado do MP.

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 pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 100 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 9 de Julho de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 9 de Julho de 2003.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Confirmação integral da decisão recorrida.

Doutrina que dimana da decisão:

Quando o STA confirmar inteiramente e sem qualquer declaração de voto sentença de TT de 1ª instância, quer quanto à decisão, quer quanto aos respectivos fundamentos, pode o acórdão limitar-se a negar provimento ao recurso, remetendo para os fundamentos da decisão impugnada.

Recurso n.º 1058/03. Recorrente: RESINFE - Investimentos e Promoção Imobiliária, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto por RESINFE — Investimentos e Promoção Imobiliária, SA, com sede na Rua da Corticeira, 34, Mozelos, Santa Maria da Feira, da sentença do 1º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação de imposto municipal de sisa no montante de € 24 939,89, efectuada em 08.III.2002, pela RF do 4º Bairro Fiscal do Porto, decide-se, a coberto do disposto nos artigos 713º, 5, e 726º do CPC, *ex vi* artigo 102º da LPTA, confirmar a decisão recorrida, pelos fundamentos da mesma constantes, assim se negando provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 9 de Julho de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *António Pimpão*.

Acórdão de 9 de Julho de 2003.

Assunto:

Despacho do relator. Reclamação para a conferência. Ónus de alegação - art.º 700º n.º 3 do CPC.

Doutrina que dimana da decisão:

De harmonia com o disposto no art. 700º n.º 3 do Código de Processo Civil, para viabilizar pronúncia da conferência sobre despacho do relator, ao reclamante cabe o ónus de alegar e demonstrar que aquele despacho lhe causou prejuízo ou agravo, não bastando dizer e requerer, sem mais, que sobre o seu conteúdo recaia acórdão.

Recurso n.º 1119/02. Recorrente: OPL - Organização e Planeamento de Limpezas; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

A Recorrente OPL — Organização e Planeamento de Limpezas, Limitada, nos autos convenientemente identificada, notificada do despacho do Relator de fls. 83 e 84 que lhe indeferiu anterior requerimento, este, o que consta de fls. 75 e onde requerera, pelas razões de direito aí arroladas e nos termos dos convocados e subsidiariamente aplicáveis arts. 688º e 669º n.º 2 als. a) e b), a aclaração/esclarecimento e ou mesmo a reforma do anterior despacho do Relator que consta de fls. 73, despacho que, de harmonia com o disposto no artigo 282º

n.ºs 3 e 4 do CPPT, aplicável *ex vi* do disposto no art.º 12º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, julgou deserto o recurso jurisdicional antes interposto de decisão judicial proferida já em recurso judicial de decisão administrativa de aplicação de coima fiscal, por não ter apresentado, como devia, no tribunal recorrido e no prazo legal de 15 dias, requereu agora - cfr. documento de fls. 86 - que o *despacho de 14 de Fevereiro de 2003 seja submetido à conferência, para sobre o seu conteúdo recair um acórdão.*

O despacho do Relator do referido dia 14 de Fevereiro é, como se observa dos autos e vem de relatar-se, o despacho que apreciando o anterior pedido de esclarecimento e ou mesmo reforma do despacho que, por sua vez, julgara, pelas indicadas razões, deserto o recurso jurisdicional, o indeferiu, pois considerou que o *ora Requerente entendeu perfeitamente o alcance do referido despacho, tudo como exuberantemente demonstram os próprios termos do seu requerimento.*

Tanto mais que, aditou-se: *Com ele persegue antes, isso sim, a eventual alteração do sentido do decidido, pois sufraga, sobre o direito transitório aplicável, opinião que naquele despacho e de acordo com a jurisprudência desta Secção, a saber o acórdão de 05.06.2002, não logrou acolhimento.*

E que a *requerida alteração do decidido, enquanto reforma da sentença, mesmo a coberto do invocado art.º 669º n.º 2 al. a) do CPC só seria viável, além do mais especificado nas respectivas alíneas, quando ocorra manifesto lapso do juiz, o que obviamente se não verifica no caso presente.*

A Recorrida Fazenda Pública nada disse sobre o ora requerido.

E o Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido do indeferimento e consequente confirmação do despacho do Relator quer *por nele se haver operado boa interpretação e aplicação da lei, quer ainda porque a reclamação devia estar fundamentada (cfr. o ac. do Pleno de 19.3.2003, r. 14/02-50) e não está ...*

Colhidos os vistos legais (cfr. art.º 289º n.º 2 do CPPT) cumpre decidir.

O requerimento que ora cumpre apreciar é, como vem de dizer-se, o que o Ilustre Mandatário Judicial da Recorrente subscreveu e que consta de fls. 86, nele se requerendo expressamente e sem alegação ou invocação de qualquer motivo justificativo seja submetido à conferência o despacho do relator de 14 de Fevereiro de 2003.

Neste, como também se deixa dito, indeferira-se anterior requerimento da Recorrente - cfr. fls. 75 -, onde se peticionavam esclarecimento e reforma do anterior despacho do relator de fls. 73 que, por sua vez, lhe julgara deserto, por apresentação intempestiva das respectivas alegações de recurso, o recurso jurisdicional que antes interpusera da decisão judicial de fls. 46 a 48 (cfr. art.º 282º n.ºs 3 e 4 do CPPT, aplicável *ex vi* do art.º 12º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, e de acordo com a jurisprudência da secção que, a título de exemplo, se identificou o acórdão de 05.06.2002, processo n.º 371/02.30).

Ora, seja qual seja o despacho do relator que a Recorrente persegue ver confirmado pela conferência, se o que lhe julgou deserto o recurso, se o que, adiante, lhe indeferiu o pedido de esclarecimento e reforma, sempre esta o haveria de confirmar, tal como atentamente anota o Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, já de harmonia com a jurisprudência do Pleno da Secção invocada - acórdão de 19.03.2003 -, por manifesta e absoluta ausência

de demonstração ou mesmo alegação da ou das razões que porventura sustentam a discordância da Requerente e integram, consubstanciando, o prejuízo necessário de que a lei - o art.º 700º n.º 3 do CPC - faz depender a requerida emissão de acórdão pela conferência.

E se relativamente ao despacho do relator de fls. 73 que lhe julgou deserto o recurso jurisdicional se pode entender que as razões da discordância da Requerente são as que levou à fundamentação do subseqüente requerimento de fls. 75, não pode deixar de entender-se também que, sobre elas, se emitiu conveniente pronúncia no despacho de fls. 83 e 84.

Assim e porque a Requerente não logrou demonstrar que o questionado despacho do relator lhe causou qualquer prejuízo, agravo ou que era ilegal (ver, no mesmo sentido, tal como se invoca no aresto antes citado, Alberto dos Reis, in Código de Processo Civil Anotado, vol. V, pág. 422), impõe-se indeferir o requerido.

No que acordam, em conferência, os Juizes desta secção do Supremo Tribunal Administrativo.

Custas do incidente pela Requerente, fixando a taxa de justiça em € 75.

Lisboa, 9 de Julho de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 9 de Julho 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 - arts. 21.º n.º 4 e 32 n.º 1 al. b) do ETAF.*
- II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 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 1.ª Instância não deu como provados.*

Recurso n.º 1292/02. Recorrente: Coop. Transf. Prod. Agric. do Vale do Sorraia; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.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 1.ª Instância de Santarém que lhe julgou improcedente, por não pro-

vada, a impugnação judicial que deduzira contra liquidação adicional de IVA referente aos meses de Agosto, Setembro e Novembro de 1997, no montante de 1.207.470\$00, acrescido de juros compensatórios no valor de 59.915\$00, dela interpôs recurso jurisdicional, para este Supremo Tribunal Administrativo, a Impugnante Cooperativa Transformadora dos Produtos Agrícolas do Vale do Sorraia, CRL, nos autos convenientemente identificada.

E apresentou depois - cfr. fls. 71 a 76 - 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, com elas juntando aos presentes autos um documento que ora consta de fls. 77 a 92.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público suscitou depois a *questão prévia* da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21.º n.º 4, 32.º n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF, sufragando entendimento de que o presente recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Uma vez que, aduziu, na conclusão H) 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, até por não controvertida, não pode deixar de proceder.

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. 57 a 59, factos seriados de 1 a 20 -, que:

“H) *O atrás relatado motivou, aliás, a constituição do Liquidatário Judicial como arguido, sem que para tanto tenha existido da sua parte a prática de quaisquer actos que o justifiquem ...*”

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 Juízes desta Secção em julgar verificada a suscitada “*questão prévia*” e, conseqüentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo in-

competente, 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-se a taxa de justiça em 100 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 9 de Julho de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 9 de Julho de 2003.

Assunto:

Taxa de exploração de instalações eléctricas. Constitucionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

A taxa de exploração de instalações eléctricas prevista no nº 1 do artigo 7º do Regulamento de Taxas de Instalações Eléctricas, aprovado pelo DL nº 4/93, de 08.I, não afronta a Lei Fundamental, recte, os seus artigos 103º, 2, e 165º, 1, i).

Recurso n.º 1646/02. Recorrente: Hidrocentrais Reunidas, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

HIDROCENTRAIS REUNIDAS, LDA, com sede em Lisboa, na Rua Marquês de Sá da Bandeira, nº 8, 2º, inconformada com a sentença do TT de 1ª Instância de Coimbra que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação de taxa de exploração de instalações eléctricas relativa aos anos de 1993 a 1998, nos termos do Regulamento de Taxas de Instalações Eléctricas aprovado pelo DL n.º 4/93, de 08.I, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. A recorrente tem o estatuto de pequeno produtor de energia eléctrica previsto e regulado no DL n.º 189/88, de 27 de Maio;

2. Nos termos do citado diploma e do DL n.º 46/94, de 22.II, os pequenos produtores de energia eléctrica têm de obter junto da Direcção Regional do Ambiente e do Ordenamento do Território (DRAOT), territorialmente competente, uma licença de captação das águas de um determinado curso de água no local pretendido para os efeitos da produção de energia hidroeléctrica;

3. Além dessa licença, pela qual é devida uma taxa pela utilização das águas nos termos do DL n.º 47/94, de 22.II, os pequenos produtores de energia hidroeléctrica têm, ainda, de requerer o licenciamento da necessária infra-estrutura e da instalação eléctrica (a primeira junto da DRAOT e a segunda da Direcção-Geral de Energia);

4. Pela concessão da licença de utilização das águas para os efeitos da produção de energia e da licença de construção de infra-estruturas hidráulicas são devidas taxas (de licenciamento), taxas que também são devidas pelo licenciamento da instalação eléctrica (licença de estabelecimento), neste caso conforme art.º 6º do Regulamento de Taxas de Instalações Eléctricas;

5. A taxa de exploração de instalações eléctricas prevista nos artigos 7º e segs. do citado Regulamento, pelo seu carácter unilateral, pela sua incidência e pela base de cálculo progressiva da respectiva prestação é um imposto;

6. Aquela taxa, de acordo com a conjugação do citado Regulamento com a Portaria n.º 362/93, de 30.III, designadamente art.º 4º desta Portaria, é progressiva, aumentando na proporção da potência da instalação eléctrica, assim denotando a adopção do princípio da capacidade contributiva inerente aos impostos;

7. Pelo pagamento da citada taxa de exploração, a recorrente não recebe como contrapartida qualquer serviço individualizado típico de uma actividade pública, como é o caso das taxas devidas pelas licenças previstas nos artigos 6º e 24º do citado Regulamento;

8. O pagamento da mesma taxa não remove nenhum limite de natureza jurídica ao exercício da actividade em causa, devendo ter-se presente neste caso a Lei n.º 88-A/97, de 25.VII; na verdade,

9. Não existem limites de natureza jurídica a necessitar de remoção para o acesso à actividade;

10. O bem do domínio público utilizado pela recorrente, *in casu*, consiste no curso de água, pelo qual está sujeita e adstrita ao pagamento da taxa prevista no citado DL n.º 47/94;

11. O pagamento da dita taxa de exploração não confere à recorrente o direito a utilizar nenhum bem do domínio público;

12. Ainda que se entenda que a energia eléctrica é um bem do domínio público, o seu fornecimento não tem como contraprestação uma taxa, mas, sim, uma tarifa ou um preço, que como tal é pago e depende da energia efectivamente fornecida;

13. A sentença recorrida limita-se a afirmar que existe a utilização de um bem do domínio público, sem especificar o bem e a mencionar que, em virtude dessa utilização, decorre o afastamento de um limite jurídico previamente existente;

14. Ora, nem o limite jurídico, a existir, consistiria na necessidade de licenciar a utilização de um bem do domínio público, pois teria de se tratar da remoção de um obstáculo jurídico autónomo, não subsumível a qualquer uma das outras categorias de contraprestações possíveis para qualificar o tributo como taxa, nem existe, na verdade, nenhum limite jurídico a remover para aceder à actividade de produção de energia hidroeléctrica;

15. Como imposto, a denominada taxa de exploração de instalações eléctricas é orgânica e formalmente inconstitucional por violação dos artigos 103º, nº 2, e 165º, n.º 1, al. i), da CRP, disposições que se mostram violadas pela sentença recorrida.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que deve ser negado provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) A empresa Hidrocentrais Reunidas, Lda, exerce a actividade como produtor independente de energia eléctrica, na central mini-hídrica do Rio Vouga, em Azival, S. Pedro do Sul;

B) Com a utilização de dois grupos geradores de 4639 KVA de potência cada e a exploração de um estaleiro para obras, sito em Ribafeita, S. Pedro do Sul;

C) Utilizando dois postos de transformação de 1500 KVA e 500 KVA;

D) À central mini-hídrica foi concedida licença de estabelecimento pela Direcção-Geral de Energia, em 15.11.1991;

E) E a licença de exploração emitida pela Delegação Regional respectiva, em 09.XII.1993;

F) Aquando da vistoria realizada naquela data e a pedido da empresa, em 02.XII.1993;

G) A impugnante considera-se notificada, em 30.III.1998, para efectuar o pagamento da importância referida no art. 1º da p.i., nos termos e para os efeitos aí expressos;

H) Também concedendo, na mesma data, na notificação para proceder ao pagamento da importância referenciada no n.º 2 da p.i., igualmente, nos termos e para os efeitos aí expressos;

I) A impugnante veio, também, a requerer, em 30.IV.1998, nova notificação ou passagem de certidão contendo fundamentação dos actos praticados e requisitos, por ela, considerados omissos nas primeiras notificações;

J) Tendo a resposta sido dada em 18.V.1998;

K) A petição inicial foi apresentada em 15.IX.1998.

Exposta a factualidade disponível, cabe referir que a questão decidida é a de saber se a taxa de exploração de instalações eléctricas prevista no artigo 7º do Regulamento de Taxas de Instalações Eléctricas aprovado pelo DL n.º 4/93, de 08.I, é orgânica e formalmente inconstitucional, por violação dos artigos 103º, 2, e 165º, 1, i), da CRP.

No sobredito regulamento prevêem-se três tipos de taxas:

- a) taxas de estabelecimento;
- b) taxas de exploração;
- c) taxas diversas.

Em causa está nos autos *taxa de exploração* que, para a Rct., “pelo seu carácter unilateral, pela sua incidência e pela base de cálculo progressiva da respectiva prestação é um imposto.”

As taxas de exploração são devidas pelas entidades que explorem ou utilizem instalações eléctricas de abastecimento público ou instalações eléctricas particulares - n.º 1 do artigo 7º do convocado regulamento.

Do artigo 9º decorre a sujeição à taxa *enquanto a instalação estiver estabelecida, independentemente do seu funcionamento, salvo o previsto no artigo 15º* (selagem das máquinas), *ou enquanto as mesmas* (instalações) *estiverem ligadas à rede de distribuição.*

Qual a natureza de tal tributo? Será, verdadeiramente, uma *taxa* ou revestirá a natureza de um verdadeiro *imposto*?

Como se refere no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 20/2003, de 15 de Janeiro último, publicado no DR II n.º 50, de 28.II.2003, “a jurisprudência constitucional tem afirmado reiteradamente que o critério fundamental de diferenciação entre os conceitos de imposto e de taxa consiste na unilateralidade ou bilateralidade dos tributos em causa: a taxa possui um carácter bilateral ou sinalagmático, envolvendo uma corresponsabilidade entre a prestação pecuniária a propor e a prestação de um serviço pelo Estado ou outras entidades públicas, o que não se verifica no imposto, em que a prestação devida apenas é unilateral, tendo como um dos seus critérios básicos a capacidade contributiva (...).

Têm sido, fundamentalmente, de três tipos as situações em que a contrapartida inerente à taxa se verifica: utilização individual de um serviço público em benefício do tributado; utilização por este de um bem público ou semipúblico; e remoção de um obstáculo jurídico ao exercício de uma certa e determinada actividade por parte de particulares, susceptível de possibilitar a utilização de um bem semipúblico.

Por outro lado, a relação sinalagmática inerente à taxa tem de apresentar um carácter substancial ou material, de modo a envolver uma contraprestação. Porém, esta exigência não implica a verificação de uma estrita equivalência económica entre o valor do serviço e o montante a pagar pelo utente desse serviço. Não basta, pela negativa, uma desproporção meramente económica entre a quantia a pagar e o valor do serviço prestado para que ao tributo falte o carácter sinalagmático. Será necessário que essa desproporção comprometa de modo inequívoco a correspectividade pressuposta na relação sinalagmática. Deste modo, a clara desproporção que afecta o carácter sinalagmático de um tributo não pode relacionar-se apenas com o carácter excessivo da quantia a pagar relativamente ao custo do serviço; ela há-de, igualmente, poder ser aferida em função de outros factores, tais como o da utilidade do serviço para quem tem de pagar o tributo.”

E mais à frente:

“A jurisprudência do Tribunal Constitucional, exigindo a existência de uma relação sinalagmática entre o montante a pagar a título de taxa e o serviço prestado pela entidade pública, não exige uma exacta correspondência económica entre essas duas prestações. Com efeito, o montante devido pode ser aferido em função não só do custo, mas também do grau de utilidade prestada, apenas não sendo legítima a fixação do valor de um modo desproporcional tal que indicie ausência de correspectividade das prestações.”

Ademais, são admissíveis, tendencialmente, as chamadas *taxas redistributivas*, cuja função primacial é a redistribuição dos encargos públicos, sendo que, para tanto, a sua fixação deverá contar com a diversidade da capacidade contributiva dos utentes dos serviços, de acordo com a regra constitucional da equitativa repartição dos encargos públicos ou correcção das desigualdades na distribuição da riqueza (artigos 106º e 107º da CRP) - cfr. Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, p. 259.

A esta luz, infundada se mostra a tese da recorrente, que reputa de inerente ao conceito de taxa a exclusão absoluta da relevância da capacidade contributiva e uma certa equivalência ou correspondência entre o montante pago e o custo do serviço, de modo a que, quando aquele não for o correlato deste, só se poderá perfilar-se um imposto.

Descendo ao caso *sub judicio*, temos que o tributo em causa corresponde à disponibilização pelo Estado da sua rede eléctrica, através de serviços públicos divisíveis e de forma individualizada.

Como assim, preenchido se mostra o apontado núcleo essencial do conceito de *taxa*, sendo que, não se deve, como se viu, sobrevalorizar o relevo da presença de correspondência económica e a ausência da consideração da capacidade contributiva na qualificação de uma prestação concreta como de *taxa*. E de referir é, ainda, que não é de considerar assente que a capacidade contributiva do contribuinte se meça pelo grau de potência em KVA de uma instalação eléctrica sobre a qual recai a *taxa de exploração*, posto que o referente do

cálculo exprime a medida do bem ou interesse disponibilizado, que serve de elemento da bilateralidade que ao ente público cabe.

Em suma: não se vislumbra na **taxa** em referência afronta alguma à Lei Fundamental.

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

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 9 de Julho de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Fonseca Limão* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 9 de Julho de 2003.

Assunto:

Impugnação judicial. Emolumentos notariais. Sua natureza. Directiva 69/335/CEE. Escritura pública de compra e venda de navios.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Os emolumentos notariais são taxas.

II — 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 pública de compra e venda de navios, não estão abrangidos pela proibição ditada pela Directiva 69/335/CEE, na redacção da Directiva 85/303/CEE.

Recurso n.º 1713/02. Recorrente: António Conde & Companhia, Ld.;
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **ANTÓNIO CONDE & COMPANHIA, LD.**, com sede na Avenida Central, 112, Gafanha da Nazaré, Ílhavo, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, a liquidação de emolumentos notariais, no valor global de Esc. 4.512.000\$00, efectuada pelo cartório notarial de Estarreja, referente a escritura pública de compra e venda de três navios.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

a) A norma do art. 5º-1 da Tabela de Emolumentos do Notariado, ao abrigo da qual foram liquidados e cobrados à Recorrente os emolumentos impugnados (no valor de 4.512.000\$00), enferma de nulidade por violação do princípio da legalidade e do princípio da proporcionalidade constitucionalmente consagrados, não obstante as alte-

rações que àquela Tabela foram introduzidas pela Portaria n.º 996/98, de 25/11.

b) Esses emolumentos, a partir da altura em que se desligam do custo concreto do serviço público que é prestado, a partir da altura em que é *desfeito o justo equilíbrio* entre a prestação em que esses emolumentos se traduzem e o custo do serviço público de que os mesmos (em termos abstractos) pretendem ser contrapartida, deixam de constituir uma *taxa* para passarem a ser um verdadeiro *imposto*.

c) A relação sinalagmática que caracteriza as taxas (e permite inequivocamente distingui-las dos impostos) só existe enquanto ao pagamento do tributo corresponder uma contrapartida directa (e não abstracta ou, mesmo, meramente reflexa) e, para além disso, existir uma justa proporção ou um justo equilíbrio entre a prestação do particular e o serviço público que constitui a contrapartida daquela prestação.

d) Quando deixa de existir essa contrapartida directa, quando os critérios legalmente fixados permitem que a prestação do particular não tenha qualquer relação ou equilíbrio com o serviço público prestado, então a *bilateralidade*, a relação sinalagmática, que constitui uma característica essencial das *taxas*, deixa de existir, para dar lugar à *unilateralidade*, que constitui uma das características dos *impostos*.

e) No caso dos emolumentos notariais liquidados e cobrados à Recorrente pela venda de três barcos, foi isso mesmo que se passou, porquanto esses emolumentos *não foram fixados* em função do concreto serviço público efectivamente prestado, mas apenas em função do valor do acto.

f) *Os critérios da fixação* dos emolumentos em causa encontram-se, pois, *completamente desligados* da concreta actividade desenvolvida pela administração pública, do *concreto e efectivo serviço público* prestado.

g) De um ponto de vista jurídico, o que distingue claramente os impostos das taxas é o carácter *bilateral ou sinalagmático* daquelas e o carácter *unilateral destes*.

h) Aplicando este critério distintivo dos dois referidos tributos (taxas e impostos) aos emolumentos em questão verifica-se que estes, na medida em que se encontram absolutamente desligados do concreto e efectivo serviço público e são calculados *ad valorem*, constituem verdadeiros impostos.

i) Em qualquer uma das situações previstas no art. 5º da TEN, nos artºs. 1º-3, 2º, 3º, 8º, 13º, 14º e 15º da TERC, nos artºs. 1º-3, 3º, 7º, 12º, 13º, 14º e 15º da TERN e no art. 3º-2-3 da TERNPC, os emolumentos são calculados em função do valor do acto - atingindo a taxa de 3\$00 por cada 1.000\$ para actos de valor igual ou superior a 10.000.000\$ - e não em função do concreto e efectivo serviço público prestado.

j) A todos os títulos e sob todos os aspectos, é notório que o *custo do serviço público prestado não aumenta proporcionalmente* com o valor do acto, circunstância que seria indispensável para que os respectivos emolumentos notariais e registrais pudessem continuar a ser qualificados como uma taxa.

k) Apesar de a Portaria n.º 996/98, de 25/11, ter aprovado novas tabelas de emolumentos, em que já se incluíam normas que estabeleciam limites máximos (cfr. vg., arts. 22º e 23º da TEN, art. 15º da TERP, art. 23º da TERC), tal facto não era suficiente para, só por si, impedir a referida qualificação dos emolumentos notariais e registrais como verdadeiros impostos.

l) Com efeito, apesar da fixação de limites máximos, a natureza jurídica desses tributos não se alterou, uma vez que continuou a não ser possível estabelecer qualquer correlação entre esses emolumentos e o serviço público prestado.

m) Os emolumentos em questão têm como medida o princípio da capacidade contributiva representada pelo valor do acto sobre que incide o emolumento, como é característico dos impostos (art. 4º-1 da LGT).

n) Ora, se constituíssem verdadeiras taxas, a medida dos emolumentos em questão assentaria no princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à comunidade (art. 4º-2 da LGT), o que não acontece.

o) Pelo exposto, os emolumentos em causa, calculados *ad valorem*, são verdadeiros impostos que, no caso, incidem sobre as transmissões de bens, sempre que as mesmas revistam a forma de escritura pública.

p) Encontrando-se os impostos sujeitos a um princípio de reserva absoluta de lei formal, e tendo sido aprovada por portaria (Portaria n.º 996/98, de 25/11) a tabela de emolumentos notariais ao abrigo da qual foi efectuada a liquidação impugnada, a norma que prevê a liquidação e cobrança dos referidos emolumentos notariais (cfr. art. 5º-1 da TEN) encontra-se enferma de inconstitucionalidade formal ou orgânica, por violação do disposto nos artºs. 103º-2-3 e 165º-1/í da CRP.

q) Para além de violarem o referido princípio tributário fundamental (princípio da legalidade) consagrado normas dos artºs. 103º-2-3 e 165º-1/í da CRP, a fixação dos referidos emolumentos, efectuada *ad valorem* e desligada do concreto custo do serviço público prestado, viola ainda o princípio da proporcionalidade consagrado na norma do art. 266º-2 da CRP.

r) Com efeito, não existe qualquer equilíbrio ou proporção entre o custo do serviço e os emolumentos estabelecidos nas tabelas aprovadas pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, a partir da altura em que a determinação do valor destes é efectuada com base no valor do acto praticado e não no custo concreto do serviço público prestado.

s) Embora a equivalência entre as taxas e o custo do serviço de que elas constituem contrapartida seja de ordem meramente jurídica e não económica, a verdade é que, no caso *sub judice*, não existe qualquer correspondência ou proporcionalidade entre, por um lado, o custo do serviço em questão - celebração de uma escritura de compra e venda de três barcos - e, por outro lado, os emolumentos que foram liquidados e cobrados à Recorrente por esses mesmo serviço - 4.512.000\$00.

t) Também por esta razão, ultrapassados os limites da confiança e proporcionalidade, apenas se pode falar num imposto e não numa taxa.

u) Nos termos expostos, a norma que prevê a liquidação e cobrança dos referidos emolumentos notariais (cfr. art. 5º-1 da TEN) encontra-se ainda enferma de inconstitucionalidade material por violação do princípio da proporcionalidade consagrado na norma do art. 266º-2 da CRP.

v) Também com este fundamento, a liquidação impugnada enferma de violação de lei, pelo que a mesma deveria ter sido anulada pela douta sentença recorrida e, conseqüentemente, determinado que à Recorrente fosse restituída a importância correspondente aos emolumentos resultantes da liquidação impugnada, no montante de 4.512.000\$00.

w) Pelo exposto, a douda sentença recorrida fez uma incorrecta qualificação do tributo em questão e, consequentemente, uma incorrecta aplicação do direito aos factos, tendo violado as normas dos artºs. 103º-2-3, 165º-1/1 e 266º-2 da CRP, e do art. 8º-1 da LGT, as quais deveriam ter sido interpretadas e aplicadas com o sentido constante das presentes alegações e conclusões.

Não houve contra-alegações.

No seu doudo parecer final, 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:

- No dia 5 de Maio de 2000, por ocasião da celebração de uma escritura pública de compra e venda de três navios, outorgada no Cartório Notarial de Estarreja, a impugnante foi debitada por aquele Cartório Notarial pela quantia de 4 522 000\$00, dos quais 4 512 000\$00 correspondem a emolumentos.

- 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;

- O referido montante de 4.512.000\$00 foi pago pela impugnante em 5 de Maio de 2000;

- A presente impugnação foi instaurada em 21 de Setembro de 2000.

3. A sentença recorrida entendeu que era de improceder a pretensão do impugnante em ver anulada a liquidação dos emolumentos em causa com o fundamento de estes serem qualificados como impostos, que não como taxas e também em violação do princípio da proporcionalidade imposta a toda a actividade do Estado, com particular acuidade na actuação da AP no exercício de poderes discricionários, que não vinculados, pois que o acto de liquidação impugnado foi praticado no âmbito das directivas comunitárias e de normas que não padeciam de vício de inconstitucionalidade.

Cumpre decidir.

No recurso interposto quanto à questão da incompatibilidade das normas do art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado com o direito comunitário (Directiva 69/335/CEE, do Conselho, na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho), há que seguir o entendimento interpretativo assumido pelo TJCE no reenvio prejudicial que veio a culminar no Ac. de 21.9.2000 (no processo C-19/99) ⁽¹⁾, em atenção ao carácter vinculativo que o mesmo apresenta para os tribunais nacionais em matéria de direito comunitário, corolário da obrigatoriedade do reenvio imposto pelo art. 234º do Tratado de Roma (art. 177º na redacção original) ⁽²⁾ e do primado a atribuir a tal direito.

Sendo que tal carácter não é afastado pela dispensa de novo reenvio, apenas determinada por economia, na medida em que a anterior pronúncia assegure uma uniforme aplicação do direito comunitário ⁽³⁾.

Ora, segundo aquele aresto, *os emolumentos, como os que estão em causa no processo, cobrados pela celebração de uma escritura pública*

⁽¹⁾ Assim como no Ac. de 29.9.99, no proc. C-56/98.

⁽²⁾ Cf. Ac. deste Tribunal, de 25.10.2000, rec. 25128.

⁽³⁾ Cf. Acs. deste Tribunal, de 7.12.99, rec. 23779, e de 31.10.2000, rec. 25174.

de uma operação abrangida pela directiva, no quadro de um sistema que se caracteriza pelo facto de os notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem, em parte, entregues ao Estado para financiamento das missões deste constitui uma imposição na aceção desta directiva.

Os emolumentos devidos pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de modificação do pacto social de uma sociedade de capitais 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, al. c) da directiva.

E ainda que não tem carácter remuneratório, na aceção do art. 12º/1, alínea e), da directiva uma imposição cobrada pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de modificação do pacto social de uma sociedade de capitais, como é o caso dos emolumento sem causa, cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito.

Deste contexto resulta que emolumentos notariais, como os liquidados no acto notarial de *aumento do capital social e de modificação do pacto social de uma sociedade de capitais*, ao abrigo dos arts. 1º/2/f) e 5º da Tabela de Emolumentos Notariais, são incompatíveis com os artºs. 10º/c e 12º/1/e) da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17.7.69, na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10.10.85, pelo que se toma necessário determinar se o mesmo ocorre relativamente à operação em causa que é uma compra e venda de navios.

Atendendo ao que se afirma no preâmbulo da Directiva de 69, aliás sublinhado pelos arestos interpretativos do TJCE, aquela visa suprimir imposições que incidam sobre reuniões de capitais para além de um só imposto a recair nos capitais reunidos no âmbito de uma sociedade, a fim de que não saia perturbada a livre circulação de capitais no mercado interno da CEE ⁽⁴⁾.

Ora, na predita compra e venda, estamos perante emolumentos notariais cobrados a propósito da celebração de uma escritura pública de compra e venda de três navios, 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.

Na verdade 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.*

Sendo que 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.

E que não importa à previsão e objectivos a prosseguir pela interdição de imposições que a Directiva de 69 sujeita os Estados-membros, pelo que a liquidação de emolumentos notariais impugnada não violou a referida Directiva Comunitária, interpretada segundo jurisprudência do TJCE.

⁽⁴⁾ Cf. Ac. deste Tribunal de 13.12.2000, proc. 25545.

Sobrando, então, para conhecer da questão da invocada inconstitucionalidade das normas criadoras dos tributos em causa (art. 5.º da Tabela dos Emolumentos do Notariado, na redacção da Portaria 996/98, de 25.11, editada a coberto do art. 3.º do DL 145/85, de 08.05, que tem recebido contributos de jurisprudência do Tribunal Constitucional, que se seguem de perto ⁽⁵⁾).

Esta tomada de posição, aliás corroborada por outra dimanada deste Tribunal ⁽⁶⁾ tem reconhecido aos referidos emolumentos natureza de taxa, sendo marcas significativas da noção o carácter bilateral ou sinalagmático derivado de aqueles se afirmarem como pagamentos da prestação por parte do Estado de actos a que este confere fé pública através de serviços públicos divisíveis e de forma individualizada e de no conceito de taxa não se compreender a correspondência entre o montante da prestação imposta e o custo do bem ou serviço que constitui a contraprestação do ente público.

De tudo isto deriva que as normas da Tabela aludida não enfermam de inconstitucionalidade por violação de princípio da legalidade tributária, uma vez que as taxas não se incluem na competência da AR, constituindo competência própria do Governo, podendo ser instituídas por Decreto-Lei ⁽⁷⁾.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

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

Lisboa, 9 de Julho de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 9 de Julho de 2003.

Assunto:

Gradação de créditos. IVA. Hipoteca.

Doutrina que dimana da decisão:

Estando penhorado um imóvel sobre o qual existe uma hipoteca registada, o crédito por ela garantido prefere ao de IVA que só tem privilégio mobiliário geral.

Recurso n.º 1780/02. Recorrente: Caixa Económica Montepio Geral; Recorridos: Mário Soares e Fazenda Pública; Relator: Exmo Cons.º Dr. Vítor Meira.

Caixa Económica Montepio Geral veio, na execução instaurada pela Fazenda Pública contra Mário Soares, reclamar o pagamento de créditos relativos a um empréstimo e respectivos juros.

⁽⁵⁾ Cf. Acs. do TC de 17/6/87, in DR de 3.7.87, e 115/2002, de 12.3.2002, in DR, II, de 28.5.2002.

⁽⁶⁾ Cf. Acs. do STA, de 20.12.2000, proc. 25545, e de 30.5.2001, proc. 25543.

⁽⁷⁾ Ac. do TC de 14.3.90, in BMJ 395/106.

O M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Setúbal admitiu a reclamação e procedeu à gradação dos créditos da seguinte forma:

1.º Créditos exequendos e respectivos juros.

2.º Crédito reclamado pela Caixa Económica Montepio Geral, no valor global de esc. 4.909.552\$50.

Não se conformando com a decisão recorreu a reclamante para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a revogação da sentença, formulando as seguintes conclusões:

I - A execução foi interposta contra a Sociedade Tonave Decapagem Pintura e Metalização Lda. por dívidas da mesma de IVA.

II - Os créditos reclamados pela Fazenda Nacional também resultam de dívidas de impostos da referida Sociedade.

III - Os créditos reclamados pela Caixa Económica resultam da dívida contratual resultante de mútuo com hipoteca.

IV - Créditos garantidos por hipoteca constituída pelo executado Mário Soares a favor da recorrente e incidente sobre o seu prédio, vendido.

V - Prédio cuja propriedade está registada a favor do executado Mário Soares.

VI - A hipoteca esta registada a favor da recorrente, anteriormente a qualquer penhora.

VII - Por força do disposto no n.º 1 do artigo 686.º do C. Civil a recorrente goza de preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo.

VIII - O bem vendido nunca existiu no património da sociedade executada.

IX - Nos presentes autos o crédito exequendo relativo a IVA não goza de privilégio imobiliário.

X - Devem por força da hipoteca ser graduados em primeiro lugar os créditos reclamados pela Caixa Económica Montepio Geral.

XI - Na sentença recorrida foram violados, entre outros, os preceitos contidos no n.º 1 do art. 686.º e art. 736.º, n.º 1, do Código Civil.

XII - Tais preceitos deviam ter sido interpretados e aplicados no sentido de que o crédito da Caixa Económica Montepio Geral deve ser graduado em primeiro lugar.

XIII - Deve ser revogada a sentença recorrida e substituída por outra que gradue em primeiro lugar os créditos reclamados pela Caixa Económica Montepio Geral, seguindo-se-lhe o crédito exequendo.

XIV - A reversão operada não prefere sobre o direito emergente da hipoteca.

XV - É, pois, ilegal a dita sentença recorrida.

O recorrido pronunciou-se no sentido de que se não conhecesse do recurso, formulando as seguintes conclusões:

1.º Quer o crédito da Recorrente fique graduado em primeiro lugar quer em segundo, será o mesmo satisfeito pelo produto da venda do bem do Executado, uma vez que esse valor é superior ao dobro do valor dos créditos em causa.

2.º Falta interesse em recorrer à Recorrente.

3.º Bem como lhe falta legitimidade para recorrer, uma vez que com a execução da decisão não fica vencida, já que da decisão recorrida não resulta qualquer prejuízo para a Recorrente.

4.º Permitir o recurso da decisão recorrida à Recorrente é colocar em causa o efeito útil do processo judicial, bem como esvaziar de sentido o princípio da economia processual.

5.º O Recorrido é pobre, está desempregado, ficou sem casa, por ter sido vendida no âmbito dos autos de execução, pelo que verificando-se, como se verifica, que tem ainda um montante elevado a receber da Fazenda Nacional, protelar o processo por questões inúteis tem para o mesmo um enorme prejuízo patrimonial e psicológico.

A Fazenda Pública nada disse.

Não foi emitido parecer pelo Ministério Público.

A sentença recorrida fixou os seguintes factos:

1 - No referido processo executivo foi penhorada, em 14/09/94, a fracção autónoma designada pela letra “S”, correspondente ao 4º andar direito do prédio sito na Rua Bernardo Santareno, nºs 4 e 4-A, e Av. Arsenal do Alfeite nºs 76 e 76-A, Feijó, melhor identificado a fls. 21 do processo executivo.

2 - O crédito exequendo reporta-se a Imposto sobre o Valor Acrescentado de 1993.

3 - Os créditos da reclamante por hipoteca registada em 17/05/90 (fls. 34 do processo executivo).

Assentes tais factos, apreciemos o recurso.

A única questão a conhecer nele respeita ao lugar que a recorrente deverá ocupar na graduação de créditos, sendo para o efeito irrelevante a invocação pelo recorrido de factos referentes à sua situação pessoal (pobreza, desemprego ou falta de habitação).

A sentença recorrida, para decidir no sentido em que o fez, considerou que o IVA era um imposto indirecto que, nos termos do artigo 736º nº 1 do Código Civil, gozava do privilégio aí consignado, independentemente da data da sua cobrança, gozando o crédito hipotecário reclamado da garantia do artigo 686º nº 1 do mesmo Código.

Da leitura das normas em causa constata-se que o nº 1 do artigo 736º do Código Civil confere ao Estado um privilégio mobiliário geral. Por seu turno a reclamante tem uma hipoteca registada sobre o bem penhorado que, nos termos do artigo 686º do Código Civil, confere o direito de ser pago pelo valor da venda do imóvel com preferência sobre os credores que não gozem de privilégio especial ou prioridade de registo. Não gozando o crédito exequendo de privilégio imobiliário nem de prioridade de registo não pode o mesmo ser graduado antes do reclamado. Não procede tão-pouco a invocação pelo recorrido da ilegitimidade do recorrente pois é óbvio o seu interesse em que a sua graduação se faça com prioridade ao crédito de imposto.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida quanto à ordem de graduação que deverá ser a seguinte:

1º Crédito reclamado pela Caixa Económica Montepio Geral, no valor global de esc. 4.909.552\$50;

2º Créditos exequendos e respectivos juros.

As custas sairão precipuas do produto da venda do bem penhorado.

Custas pelo recorrido Mário Soares por ter contra-alegado, fixando-se em 50% a procuradoria.

Lisboa, 9 de Julho de 2003. — *Vitor Meira*. (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 16 de Julho de 2003.

Recurso n.º 1268/03. Recorrente: Matur - Soc. de Emp. Tur. da Madeira; Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Ex.º Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. MATUR - Sociedade de Empreendimentos Turísticos da Madeira, SA, apresentou, perante o Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal, reclamação do despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que lhe indeferiu o pagamento da quantia de € 25.437,70 (referente a Contribuições para o Centro de Segurança Social da Madeira, e que diz respeito aos meses de 10/99 e 10/2000 a 2/2001), através de compensação com crédito que alegadamente detém sobre o Estado.

O Mm. Juiz daquele Tribunal rejeitou a reclamação com o fundamento que a mesma foi deduzida para além do respectivo prazo legal.

Inconformada, a reclamante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

O recurso foi admitido, a subir imediatamente nos próprios autos com efeito suspensivo.

A recorrente apresentou as respectivas alegações.

O EPGA junto deste Supremo Tribunal defende que o recurso deve ser julgado deserto, atendendo a que as alegações foram apresentadas para além do prazo legal.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

Cumpra decidir.

2. Será que, como defende o EPGA, o recurso deve ser julgado deserto?

Vejam os.

A recorrente alegou prejuízo irreparável, defendendo que o caso dos autos cabe no n.º 3 do art. 278º do CPPT, pois que - e cita o Conselheiro Lopes de Sousa e o seu CPPT - a não se entender assim o citado normativo seria inconstitucional.

O processo foi tramitado como processo urgente, o que constitui aliás pretensão da recorrente, que foi aceite pelo Tribunal e merece a anuência implícita da FP.

A entender-se, como entendemos, que estamos perante uma hipótese com previsão no art. 278º, 3, do CPPT (afigura-se-nos existir *prejuízo irreparável*, sendo que, como defende a recorrente, o citado normativo deve ser entendido como não taxativo), o processo segue as regras dos processos urgentes - n.º 5 do citado artigo.

Ora, dispõe o art. 283º do CPPT:

“Os recursos jurisdicionais nos processos urgentes serão apresentados por meio de requerimento juntamente com as alegações no prazo de 10 dias”.

Quer isto dizer que as alegações ou são apresentadas com o requerimento de interposição de recurso (no prazo de 10 dias) ou, se não forem apresentadas com tal requerimento, então devem sempre ser apresentadas nesse prazo (10 dias).

Vejam a hipótese dos autos.

A recorrente foi notificada do despacho sob recurso através de carta registada remetida em 13 de Maio de 2002.

Assim, a notificação presume-se feita no terceiro dia posterior, ou seja, no dia 16 de Maio de 2003 - art. 39º, 1, do CPPT.

O prazo para apresentar alegações terminou em 26 de Maio de 2003.

Mas, tendo em conta o disposto no art. 144º, 5, do CPC, aplicável subsidiariamente [art. 2º, e), do CPPT], o prazo para apresentar as alegações de recurso terminou irrefragavelmente em 29 de Maio de 2003.

Ora, as alegações foram apresentadas em 3 de Junho de 2003.

Quer isto dizer que o recurso deve ser indeferido por ter sido interposto fora de tempo - art 687º, 3, do CPC.

Inexoravelmente.

3. Face ao exposto, acorda-se em indeferir o recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 80.

Lisboa, 16 de Julho de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 16 de Julho de 2003.

Recurso n.º 1269/03. Recorrente: Matur - Soc. de Emp. Tur. da Madeira Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Exmº. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. MATUR - Sociedade de Empreendimentos Turísticos da Madeira, SA, apresentou, perante o Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal, reclamação do despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que lhe indeferiu o pagamento da quantia de € 79.770,88 (referente a Contribuições para o Centro de Segurança Social da Madeira, e que diz respeito aos meses de 01/99 a 09/2000), através de compensação com crédito que alegadamente detém sobre o Estado.

O Mm. Juiz daquele Tribunal rejeitou a reclamação com o fundamento que a mesma foi deduzida para além do respectivo prazo legal.

Inconformada, a reclamante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

O recurso foi admitido, subindo imediatamente nos próprios autos com efeito suspensivo.

A recorrente apresentou as respectivas alegações.

O EPGA junto deste Supremo Tribunal defende que o recurso deve ser julgado deserto, atendendo a que as alegações foram apresentadas para além do prazo legal.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

Cumprido decidir.

2. Será que, como defende o EPGA, o recurso deve ser julgado deserto?

Vejam os.

A recorrente alegou prejuízo irreparável, defendendo que o caso dos autos cabe no n.º 3 do art. 278º do CPPT, pois que - e cita o Conselheiro Lopes de Sousa e o seu CPPT - a não se entender assim o citado normativo seria inconstitucional.

O processo foi tramitado como processo urgente, o que constitui aliás pretensão da recorrente, que foi aceite pelo Tribunal e merece a anuência implícita da FP.

A entender-se, como entendemos, que estamos perante uma hipótese com previsão no art. 278º, 3, do CPPT (afigura-se-nos existir *prejuízo irreparável*, sendo que, como defende a recorrente, o citado normativo deve ser entendido como não taxativo), o processo segue as regras dos processos urgentes - n.º 5 do citado artigo.

Ora, dispõe o art. 283º do CPPT:

“Os recursos jurisdicionais nos processos urgentes serão apresentados por meio de requerimento juntamente com as alegações no prazo de 10 dias”.

Quer isto dizer que as alegações ou são apresentadas com o requerimento de interposição de recurso (no prazo de 10 dias) ou, se não forem apresentadas com tal requerimento, então devem sempre ser apresentadas nesse prazo (10 dias).

Vejam os a hipótese dos autos.

A recorrente foi notificada do despacho sob recurso através de carta registada remetida em 13 de Maio de 2002.

Assim, a notificação presume-se feita no terceiro dia posterior, ou seja, no dia 16 de Maio de 2003 - art. 39º, 1, do CPPT.

O prazo para apresentar alegações terminou em 26 de Maio de 2003.

Mas, tendo em conta o disposto no art. 144º, 5, do CPC, aplicável subsidiariamente [art. 2º, e), do CPPT], o prazo para apresentar as alegações de recurso terminou irrefragavelmente em 29 de Maio de 2003.

Ora, as alegações foram apresentadas em 3 de Junho de 2003.

Quer isto dizer que o recurso deve ser indeferido por ter sido interposto fora de tempo - art 687º, 3, do CPC.

Inexoravelmente.

3. Face ao exposto, acorda-se em indeferir o recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 80.

Lisboa, 16 de Julho de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 16 de Julho de 2003.

Recurso n.º 1270/03. Recorrente: Matur-Soc. de Emp. Tur. da Madeira; Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Ex.º Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. MATUR — Sociedade de Empreendimentos Turísticos da Madeira, SA, apresentou, perante o Tribunal Administrativo e Fiscal

do Funchal, reclamação do despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que lhe indeferiu o pagamento da quantia de € 18.452,29 (referente a Contribuição Autárquica do ano de 1998), através de compensação com crédito que alegadamente detém sobre o Estado.

O Mm. Juiz daquele Tribunal rejeitou a reclamação com o fundamento que a mesma foi deduzida para além do respectivo prazo legal.

Inconformada, a reclamante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

O recurso foi admitido, a subir imediatamente nos próprios autos com efeito suspensivo.

A recorrente apresentou as respectivas alegações.

O EPGA junto deste Supremo Tribunal defende que o recurso deve ser julgado deserto, atendendo a que as alegações foram apresentadas para além do prazo legal.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

Cumpra decidir.

2. Será que, como defende o EPGA, o recurso deve ser julgado deserto?

Vejamos.

A recorrente alegou prejuízo irreparável, defendendo que o caso dos autos cabe no n.º 3 do art. 278º do CPPT, pois que — e cita o Conselheiro Lopes de Sousa e o seu CPPT — a não se entender assim o citado normativo seria inconstitucional.

O processo foi tramitado como processo urgente, o que constitui aliás pretensão da recorrente, que foi aceite pelo Tribunal e merece a anuência implícita da FP.

A entender-se, como entendemos, que estamos perante uma hipótese com previsão no art. 278º, 3, do CPPT (afigura-se-nos existir *prejuízo irreparável*, sendo que, como defende a recorrente, o citado normativo deve ser entendido como não taxativo), o processo segue as regras dos processos urgentes — n.º 5 do citado artigo.

Ora, dispõe o art. 283º do CPPT:

“Os recursos jurisdicionais nos processos urgentes serão apresentados por meio de requerimento juntamente com as alegações no prazo de 10 dias”.

Quer isto dizer que as alegações ou são apresentadas com o requerimento de interposição de recurso (no prazo de 10 dias) ou, se não forem apresentadas com tal requerimento, então devem sempre ser apresentadas nesse prazo (10 dias).

Vejamos a hipótese dos autos.

A recorrente foi notificada do despacho sob recurso através de carta registada remetida em 13 de Maio de 2002.

Assim, a notificação presume-se feita no terceiro dia posterior, ou seja, no dia 16 de Maio de 2003 — art. 39º, 1, do CPPT.

O prazo para apresentar alegações terminou em 26 de Maio de 2003.

Mas, tendo em conta o disposto no art. 144º, 5, do CPC, aplicável subsidiariamente [art. 2º, e), do CPPT], o prazo para apresentar as alegações de recurso terminou irrefragavelmente em 29 de Maio de 2003.

Ora, as alegações foram apresentadas em 3 de Junho de 2003.

Quer isto dizer que o recurso deve ser indeferido por ter sido interposto fora de tempo — art. 687º, 3, do CPC.

Inexoravelmente.

3. Face ao exposto, acorda-se em indeferir o recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 80.

— Lisboa, 16 de Julho de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 16 de Julho de 2003.

Recurso n.º 1271/03. Recorrente: Matur — Soc. de Emp. Tur. da Madeira; Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Ex.º Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. MATUR — Sociedade de Empreendimentos Turísticos da Madeira, SA, apresentou, perante o Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal, reclamação do despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que lhe indeferiu o pagamento da quantia de € 5.730,98 (referente a Contribuição Autárquica do ano de 2000), através de compensação com crédito que alegadamente detém sobre o Estado.

O Mm. Juiz daquele Tribunal rejeitou a reclamação com o fundamento que a mesma foi deduzida para além do respectivo prazo legal.

Inconformada, a reclamante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

O recurso foi admitido, a subir imediatamente nos próprios autos com efeito suspensivo.

A recorrente apresentou as respectivas alegações.

O EPGA junto deste Supremo Tribunal defende que o recurso deve ser julgado deserto, atendendo a que as alegações foram apresentadas para além do prazo legal.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

Cumpra decidir.

2. Será que, como defende o EPGA, o recurso deve ser julgado deserto?

Vejamos.

A recorrente alegou prejuízo irreparável, defendendo que o caso dos autos cabe no n.º 3 do art. 278º do CPPT, pois que — e cita o Conselheiro Lopes de Sousa e o seu CPPT — a não se entender assim o citado normativo seria inconstitucional.

O processo foi tramitado como processo urgente, o que constitui aliás pretensão da recorrente, que foi aceite pelo Tribunal e merece a anuência implícita da FP.

A entender-se, como entendemos, que estamos perante uma hipótese com previsão no art. 278º, 3, do CPPT (afigura-se-nos existir *prejuízo irreparável*, sendo que, como defende a recorrente, o citado

normativo deve ser entendido como não taxativo), o processo segue as regras dos processos urgentes — n.º 5 do citado artigo.

Ora, dispõe o art. 283º do CPPT:

“Os recursos jurisdicionais nos processos urgentes serão apresentados por meio de requerimento juntamente com as alegações no prazo de 10 dias”.

Quer isto dizer que as alegações ou são apresentadas com o requerimento de interposição de recurso (no prazo de 10 dias) ou, se não forem apresentadas com tal requerimento, então devem sempre ser apresentadas nesse prazo (10 dias).

Vejamos a hipótese dos autos.

A recorrente foi notificada do despacho sob recurso através de carta registada remetida em 13 de Maio de 2002.

Assim, a notificação presume-se feita no terceiro dia posterior, ou seja, no dia 16 de Maio de 2003 — art. 39º, 1, do CPPT.

O prazo para apresentar alegações terminou em 26 de Maio de 2003.

Mas, tendo em conta o disposto no art. 144º, 5, do CPC, aplicável subsidiariamente [art. 2º, e), do CPPT], o prazo para apresentar as alegações de recurso terminou irrefragavelmente em 29 de Maio de 2003.

Ora, as alegações foram apresentadas em 3 de Junho de 2003.

Quer isto dizer que o recurso deve ser indeferido por ter sido interposto fora de tempo — art. 687º, 3, do CPC.

Inexoravelmente.

3. Face ao exposto, acorda-se em indeferir o recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 80.

Lisboa, 16 de Julho de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 16 de Julho de 2003.

Assunto:

Arresto determinado por decisão judicial. Letra de câmbio. Meio de reacção do devedor de crédito arrestado. Indeferimento liminar. Convolução.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A impugnação do arresto prevista no artigo 144º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, é meio processual adequado aos casos em que a providência foi levada a cabo pela Administração, não cabendo naqueles outros em que foi ordenada pelos tribunais, a requerimento da mesma Administração.*
- 2 — *Achando-se arrestadas letras de câmbio não apreendidas no processo, e vindo o devedor (aceitante) a saber que tais letras foram endossadas pelo sacador (arrestado), o meio adequado para disso dar conhecimento no processo e pedir que dê «sem efeito a [sua] obrigação de*

[...] proceder ao depósito das quantias tituladas por tais letras», não é a impugnação referida no número antecedente, nem o recurso ou a oposição a que alude o artigo 388º do Código de Processo Civil, que são meios privativos do arrestado.

3 — *Em tal caso, e porque se trata de circunstâncias que podem interessar ao arresto, o devedor deve vir ao processo de arresto, por termo ou requerimento, prestar declarações.*

4 — *Se o devedor, nas circunstâncias descritas no antecedente número 2, impugna o arresto, não deve a impugnação ser liminarmente indeferida, mas antes convolada para o incidente do artigo 856º nº 2 do Código de Processo Civil.*

Recurso n.º 1284/03. Recorrente: Alberto Martins de Mesquita & Filhos, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Cons.º Dr. Baeta Queiroz.

1. ALBERTO MARTINS DE MESQUITA & FILHOS, S. A., com sede na Maia, recorre do despacho da Mmª. Juíza da 2ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, de indeferimento liminar da impugnação judicial que, sob invocação do artigo 144º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), deduziu contra o arresto decretado pelo mesmo Tribunal em bens de ORGILUX — ELECTRICIDADE, INSTRUMENTAÇÃO E AUTOMAÇÃO, S. A., entre os quais créditos de que é devedora a ora recorrente.

Formula as seguintes conclusões:

“1. Deveria o Digníssimo Juiz ter promovido a convolção do processo.

2. O erro na forma de processo constitui nulidade de conhecimento oficioso e importa a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, e a prática dos que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida pela lei. É o que impõe o respeito pelo princípio do máximo aproveitamento ou princípio da economia processual.

3. A Recorrente exerceu o seu direito tempestivamente.

4. Invocou uma causa de pedir pertinente.

5. A causa de pedir está em conformidade o correspondente pedido.

6. Deveria o Meritíssimo ordenar o prosseguimento do processo e decidir a questão de fundo, mediante a devida ponderação de prova apresentada pelas partes.

Termos em que deverá o recurso merecer provimento, revogando-se a decisão proferida e substituindo-se esta por outra que decida pela convolção do processo, seguindo-se os ulteriores termos”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento.

1.4. O processo vem a julgamento sem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. O despacho recorrido é do teor seguinte:

«ALBERTO MARTINS DE MESQUITA, S. A. (...) deduziu a presente impugnação judicial, versando sobre o arresto de determinados créditos.

Para o efeito, serviu-se do processo de impugnação judicial prescrito no art. 144º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Efectivamente, sob impulso da Representante da Fazenda Pública foi instaurada neste Tribunal a providência cautelar de arresto contra “Orgilux - Electricidade, Instrumentação e Automação, S.A.”, que corre sob o n.º 1/2003 da 2ª Secção do 2.º Juízo.

De análise destes autos resulta também ter sido decretada a providência cautelar de arresto nos exactos termos requeridos e, na sua concretização, ter-se procedido a arresto de créditos que alegadamente a executada teria sobre a ora impugnante.

Como resulta da epígrafe do art. 144º do CPPT, o meio processual aí em causa é a impugnação das providências cautelares adoptadas pela administração tributária.

É que, para além das providências cautelares da competência dos Tribunais Tributários — cf. art. 135º e seguintes do CPPT a lei concede também competência à Administração Tributária para adoptar providências cautelares: art. 51º da Lei Geral Tributária (LGT).

Dado que a Administração Tributária é entidade com natureza administrativa, e atentos os princípios constitucionais e jurídicos gerais, haveria que prescrever a possibilidade de reacção contra as medidas cautelares tomadas pela Administração Fiscal.

Daí o processo de impugnação previsto no art. 144º do CPPT: o contribuinte pode reagir contra medidas cautelares tomadas pela Administração Fiscal mediante processo de impugnação, o qual será já da competência do Tribunal Tributário, assim se iniciando a abertura de um processo em que se assegura não só o exercício do contraditório mas a apreciação das questões por um órgão jurisdicional e não administrativo.

Não é o caso dos presentes autos.

Aqui, o arresto foi determinado pelo Tribunal Tributário, de acordo com o processo previsto nos arts. 135º e seguintes do CPPT, com aplicação subsidiária do Código de Processo Civil (CPC).

E, dado que foi determinado por entidade jurisdicional, a forma de reacção contra tal decisão pode revestir as modalidades de recurso ou oposição (art. 388º do CPC), mas não o meio seguido pela aqui impugnante, suscitado perante a mesma entidade que decretou o arresto.

No fundo, e examinadas as questões suscitadas no articulado em análise, parece-nos que o que a impugnante pretende é contestar a existência do crédito mas, a ser assim, também optou por via processual errada, como bem se infere do art. 858º do CPC.

Por outro lado, tais questões teriam de ser suscitadas aquando da efectivação do auto de arresto (o conhecimento superveniente por parte do devedor de causas extintivas ou modificativas da sua situação de devedor não lhe são imputáveis quanto ao arresto efectuado), pelo que também a sua legitimidade para suscitar, agora, ao Tribunal as questões que suscita, se nos afigura muito duvidosa.

Pelo exposto, indefere-se liminarmente à presente impugnação judicial, absolvendo-se a Fazenda Pública da Instância.»

3.1. Como resulta do relatório que antecede, o Tribunal recorrido ordenou, a pedido da Fazenda Pública, o arresto em créditos de que era titular a referida sociedade ORGILUX, sendo devedora a ora recorrente.

Alguns desses créditos foram, no auto de arresto, identificados como «uma letra no valor de (...)», acrescentando-se, relativamente a algumas delas, estarem vencidas e ainda não pagas e, quanto a outras, terem data de vencimento posterior.

A recorrente assinou o auto e constituiu-se fiel depositária, não fazendo, na oportunidade, qualquer declaração concernente aos aludidos créditos.

Não se mostra que tenha sido empreendida qualquer diligência no sentido de apreender as letras, conforme determina o artigo 857º n.º 1 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por força dos artigos 406º n.º 2 do mesmo diploma e 139º do CPPT.

Apesar de, aquando da assinatura do auto de arresto, a ora recorrente não ter feito qualquer declaração atinente às letras em causa, veio, através da presente impugnação, expor que, após o arresto, teve conhecimento de que algumas daquelas letras, por si aceites, haviam sido endossadas pela sacadora (arrestada). Assim, e porque, sendo-lhe apresentadas as letras pelo portador, quando vencidas, terá de cumprir a obrigação cambiária, entende a recorrente que, não podendo ser-lhe imposto o pagamento repetido, há “impossibilidade da realização do arresto por inexistência do objecto arrestado”. E pede se dê “sem efeito a obrigação de a impugnante proceder ao depósito das quantias tituladas por tais letras”.

A sentença ponderou que o meio a que se refere o artigo 144º do CPPT, de que se socorreu a recorrente, só tem aplicação nos casos em que a impugnação se dirige contra providências adoptadas pela Administração, mas não quando as mesmas providências foram tomadas pelos tribunais. Neste último caso, o que cabe é o recurso ou a oposição. Acrescentou, ainda, que pretendendo a recorrente contestar a existência do crédito, teria que o fazer “aquando da efectivação do auto de arresto (o conhecimento superveniente por parte do devedor de causas extintivas ou modificativas da sua situação de devedor não lhe são imputáveis quanto ao arresto efectuado), pelo que também a sua legitimidade para suscitar, agora, ao Tribunal as questões que suscita, se nos afigura muito duvidosa”.

Tudo para concluir pelo liminar indeferimento.

Indeferimento esse que a recorrente rejeita. Não porque discorde da impropriedade do meio processual que elegeu, mas porque entende que devia ter sido determinada a convalidação do processo para a forma adequada, que será a do artigo 388º do CPC.

3.2. Mas também este artigo 388º do CPC estatui sobre os meios de reacção ao alcance do requerido (arrestado), como consta da sua letra. Não é, pois, aplicável ao devedor do crédito arrestado, qualidade que é a da aqui recorrente.

Ainda assim, não deixa de ser verdade que, nos termos das disposições dos artigos 97º n.º 3 da LGT e 98º n.º 4 do CPPT, o erro na forma de processo implica que este seja convalidado na forma adequada, a não ser que tal convalidação seja inviável.

A Mm.º Juiz, porém, constatando haver erro na forma de processo, indeferiu, liminarmente, a petição, que é remédio inadequado a tal maleita, a não ser que se verifique a impossibilidade de convalidação - juízo que não foi operado pela julgadora.

Ora, e nos termos do artigo 856º n.º 2 do CPC, aqui aplicável por força do disposto nos já citados artigos 406º n.º 2 do mesmo diploma e 139º do CPPT, cumpre ao devedor dos créditos penhorados - no caso, a recorrente - “declarar se o crédito existe, quais as garantias que o acompanham, em que data se vence e quaisquer outras circunstâncias que possam interessar à execução” - no caso, ao arresto. Não podendo ser feitas no acto da notificação, serão as declarações prestadas posteriormente, por meio de termo ou de **simples requerimento**” (destaque nosso).

Parece evidente que os factos invocados pela recorrente, ou seja, o terem as letras, não apreendidas no processo, sido endossadas, constanciam circunstâncias que podem interessar ao arresto. Desde logo, porque a garantia é susceptível de, perante tais circunstâncias, resultar reduzida, e a requerente do arresto pode, alertada, requerer medidas que tenha por adequadas. Por outro lado, não se mostra que a invocação daqueles factos seja intempestiva, posto que a recorrente invoca ter tido conhecimento deles após o arresto - o que é bem credível, sabendo-se que as letras aceites ficam na posse do sacador, e não do aceitante, que, habitualmente, lhes perde o rasto, até ao vencimento.

Tanto basta para que a petição da recorrente não merecesse a sorte que lhe foi ditada pelo despacho recorrido, devendo, antes, ter sido aproveitada para a forma adequada de processo, o que vale por dizer, mandada juntar ao arresto, para aí valer como requerimento e ter o seguimento que couber.

Procedem, 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, concedendo provimento ao recurso, revogar o despacho impugnado, para ser substituído por outro que, nada mais obstando, determine o aproveitamento da petição dita “de impugnação” como requerimento para juntar ao processo de arresto e aí ser apreciado, nos termos do apontado artigo 856º n.º 2 do Código de Processo Civil.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Julho de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 24 de Setembro de 2003.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso versa matéria de facto se nas conclusões das alegações for impugnada a matéria de facto dada como provada pelo tribunal recorrido.

Recurso n.º 94/03. Recorrente: Arlindo Martins dos Anjos Henriques; Recorrido: João Gomes do Carmo; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. António Pimpão (por vencimento).

Com fundamento em falta de fundamentação, errónea qualificação e quantificação do custo contabilístico, incompetência, vício de forma e desvio de poder, o contribuinte ARLINDO MARTINS DOS ANJOS HENRIQUE, residente no Lugar da Variante, Romariz, Santa Maria da Feira, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IVA (Doc. n.º 98060243) patricado pela 1ª Repartição de Finanças da Feira.

Por sentença de fls. 147 e 148, o Tribunal Tributário de Aveiro julgou a impugnação improcedente por ter sido apresentada após o decurso do prazo legal para o efeito.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu o contribuinte para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 157 e seguintes.

Neste STA, o M.º P.º emitiu duto parecer a suscitar a questão prévia da incompetência deste STA em razão da hierarquia, pois o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Ouvido, o recorrente nada disse.

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

Como vem sendo jurisprudência deste STA, é pelas conclusões das alegações que se faz a delimitação objectiva do recurso. Deste modo, se nas conclusões se atacam os factos dados como provados na sentença recorrida ou se se invocam factos que não foram estabelecidos na sentença recorrida, então o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, pois também versa matéria de facto.

Na conclusão B), o recorrente sustenta que os elementos juntos aos autos não provam que tenham sido facultados ou enviados com notificação de 29 de Maio de 1998 todos os elementos que fundamentam a impugnada decisão que levou à liquidação oficiosa de IVA.

Por sua vez, na conclusão D) escreveu que a fundamentação não tinha sido enviada ao recorrente no momento da notificação do documento de cobrança.

Ora, estes factos contrariam outros factos estabelecidos na sentença recorrida.

Tanto basta para termos de concluir que o recorrente não cingiu o recurso à matéria de direito, pois também atacou a matéria de facto dada como provada na sentença recorrida.

Nos termos dos art.ºs 32º, n.º 1, al. b) e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF, é competente o TCA e não este STA.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo M.º P.º e declaram este Tribunal incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, declarando competente para o efeito o TCA, para onde o recorrente pode pedir a remessa do processo.

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

Lisboa, 24 de Setembro de 2003. — *António Pimpão* (relator por vencimento) — *Brandão de Pinho* — *Almeida Lopes* (vencido, pois o recurso só versa matéria de direito).

Acórdão de 24 de Setembro de 2003.

Assunto:

Reversão da execução fiscal. Impugnação judicial pelo revertido. Meio processual próprio. Convolação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O revertido, enquanto responsável subsidiário, citado para a execução e pretendendo defender-se invocando a sua eventual não culpa na situação de incumprimento fiscal pela originária devedora, deve utilizar, para tanto, o processo de oposição à execução fiscal (arts. 203.º e 204.º do CPPT) e não o de impugnação judicial (art.º 99.º do mesmo diploma).*
- 2 — *Só pode operar-se a legalmente recomendada convalidação para a forma processual adequada (cfr. arts. 97.º da LGT e 199.º do CPC) se o processo utilizado fornecer os necessários elementos, designadamente sobre a eventual tempestividade do outro meio.*

Recurso n.º 160/03. Recorrente: Joaquim Reis de Freitas; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com a aliás douta sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, 1.º Juízo, 2.ª Secção, que lhe julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra o despacho de reversão proferido no processo de execução fiscal n.º 3565.92/100473.5, dela interpôs o presente recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo Joaquim Reis de Freitas, nos autos convenientemente identificado.

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

1 - O responsável subsidiário tem o direito de impugnar a liquidação da dívida cuja responsabilidade lhe é imputada, nos mesmos termos que o devedor principal;

2 - A relação dos fundamentos expressa nas várias alíneas do art. 99.º do C.P.P.T não é exaustiva;

3 - Por isso, o impugnante tem fundamento para impugnar mesmo quando o alegado não caiba em qualquer das alíneas do art. 99 do C.P.P.T;

4 - É o caso, por exemplo, de qualquer ilegalidade;

5 - Constitui ilegalidade qualquer ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis;

6 - Como é o caso do alegado petitorio impugnativo, ou seja, a falta de responsabilidade do impugnante na ocorrência que deu origem à instauração de execução contra a originária devedora e, por reversão, ao próprio impugnante.

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações

O Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois sucinto mas douto parecer opinando pela confirmação do julgado que, em seu entender, opera a melhor interpretação da lei, assim se devendo negar, conseqüentemente, provimento ao recurso.

Collidos os vistos legais, e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

A sindicada sentença julgou improcedente a impugnação judicial apresentada pelo ora Recorrente e em consequência absolveu do pe-

didado a Fazenda Pública com base na evidenciada circunstância de «... a situação desenhada na p.i. não se enquadra (r) na previsão de quaisquer das alíneas do art. 99.º do CPPT, ou seja, não constitui fundamento de impugnação - cfr. ainda as als. a) a f) do n.º 1 do art. 97.º também do CPPT -, constituindo antes fundamento de oposição à execução ...»

Pois, «... a matéria da culpa (ausência dela) do peticionante - responsável subsidiário - na situação de insuficiência do património social para pagamento das dívidas fiscais integra-se na previsão do n.º 1 al. b) do art.204.º do CPPT, isto é constitui fundamento de oposição à execução ...».

Tanto mais que, aduziu-se ainda em sede de fundamentação do sentido do decidido, a invocada

«... faculdade concedida ao responsável subsidiário para deduzir impugnação, nos termos do n.º 4 do artigo 22.º da LGT, destina-se a permitir àquele discutir a legalidade da liquidação que conduziu à dívida exequenda, não se confundindo com a discussão sobre a presença ou não de culpa sua face à insuficiência do património da executada, devedora originária, para solver os débitos fiscais.»

É contra o assim decidido e nos termos das transcritas conclusões que se insurge o Impugnante e ora Recorrente, reclamando a final e já na sequência do provimento do recurso apresentado e uma vez revogada a sentença seja *retomada a tramitação processual adequada*.

Sem qualquer razão, tal como aliás atentamente anota o Ilustre Procurador Geral Adjunto.

Na verdade e como repetida e uniformemente vem afirmando a jurisprudência desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a controvérsia proposta na petição inicial como integrando o fundamento exclusivo da impugnação judicial apresentada pelo ora Recorrente na sequência de citação que lhe foi oportunamente transmitida no respectivo processo de execução fiscal - processo n.º 3565.92/100473.5 - na qualidade e enquanto devedor subsidiário de dívida fiscal originariamente devida por FEAC - Fábrica de Eixos, Atrelados e Carroçarias, Limitada -, de que, ao tempo (1990 a 1992), fora gerente.

Controvérsia assim centrada na eventual e conseqüente ilegalidade do respectivo e prévio despacho de reversão, decorrente da exclusivamente invocada ausência de culpa sua na verificada situação de incumprimento fiscal pela originária devedora, tal como vem aliás julgado, integra antes e apenas fundamento de eventual oposição à execução fiscal - cfr. art.204.º n.º 1 al. b) do CPPT (cfr. acórdão de 30.10.2002, processo n.º 845/02-30).

Com efeito e como bem esclarecedoramente se afirmou no acórdão de 23.10.2002, processo n.º 945/02, como aqui, a proposta controvérsia acerca da verificação ou não dos pressupostos de que a lei faz depender a possibilidade de reversão da execução fiscal contra os devedores subsidiários, atento o disposto no art. 151.º do CPPT, onde, expressamente, se consagra, permitindo que na oposição à execução fiscal se questionem os pressupostos da responsabilidade subsidiária, assim se facultando ao

«... executado (e o revertido já é, por força do despacho de reversão, executado), deve contestar a pretensão do exequente, no que toca aos pressupostos da reversão da execução, mediante oposição à execução, e não através de outro meio processual, designadamente a impugnação de actos administrativos respeitantes a questões fiscais, ou a reclamação

do despacho de reversão.» (No mesmo sentido podem ainda ver-se os acórdãos desta Secção e Supremo Tribunal de 04.11.98, de 13.12.2000 e de 30.04.03, proferidos respectivamente nos processos n.º 22.728, 25.613 e 97/03-30.)

Tanto mais que, como já se sumariava no acórdão de 04.11.98, processo n.º 22.728,

«Revertida a execução contra o responsável subsidiário, deve este usar o processo de oposição à execução se alega a sua ilegitimidade substantiva».

Não merece pois qualquer reparo ou censura a sindicada sentença que, de harmonia com a referida jurisprudência, assim julgou.

E nem a discretamente requerida (cfr. termos finais das alegações apresentadas em juízo a fls. 25) convolção para o meio processual adequado - oposição à execução fiscal - se mostra agora e aqui viável, já que para tanto os autos não facultam conhecimento/informação de elementos indispensáveis ao conveniente e necessário juízo sobre a sua oportunidade / tempestividade aferida nos termos do respectivo prazo legal (30 dias a contar da citação - cfr. art. 203.º n.º 1 al. a) do CPPT).

Termos em que acordam os Juízes desta secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, assim confirmando antes a sentença com ele impugnada.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 24 de Setembro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 24 de Setembro de 2003.

Assunto:

Emolumentos notariais. Execução do julgado anulatório. Trânsito em julgado da decisão proferida. Âmbito de aplicação da Lei n.º 85/2001, de 4 de Agosto.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — Transitada em julgado decisão proferida em processo de execução de julgado anulatório de liquidação de emolumentos notariais, nos termos do art.º 7º do DL n.º 256-A/77 e no verificado pressuposto procedimental previsto pelos artigos 5º e 6º do mesmo diploma legal, nos termos dos aplicáveis artigos 671º e 673º do CPC e sob pena de inconstitucionalidade, por violação do princípio consagrado no art.º 205º da Constituição da República, é aquela decisão, porque obrigatória e indiscutível depois, dentro e fora do processo, que cumpre à Administração executar, satisfazendo-a nos precisos limites e termos em haja julgado.
- 2 — A “compensação” ou “encontro de contas” a que se refere o art.º 10º n.º 5 da Lei n.º 85/2001, de 4 de Agosto,

porventura viabilizando validamente a aplicação retroactiva das novas tabelas de emolumentos referidas e a fazer publicar pelo Governo no concedido prazo de 90 dias a que se refere o transcrito n.º 3, aos actos registrais ou notariais cuja anterior liquidação emolumentar tenha sido anulada por sentença transitada em julgado, apenas logra eventual aplicação no decurso do prazo de execução voluntária ou espontânea do julgado anulatório pela Administração.

- 3 — *Não já quando, em instância e processo de execução do julgado intentado pelo contribuinte, na decretada e não controvertida verificação dos pressupostos legais prévios (cfr. arts. 5º e 6º do DL n.º 256-A/77, de 17 de Junho), foi já proferida e transitou em julgado a sentença a que se refere o art.º 7º deste DL n.º 256-A/77.*

Recurso n.º 627/03. Recorrente: Director-Geral dos Registos e do Notariado; Recorrida: Lisedi — Urbanização e Edifícios, SA; Relator: Ex.º Cons. Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douda decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto - 1º Juízo, 1ª Secção - que concedendo provimento à pretensão formulada pela Exequente e ora Recorrida Lisedi — Urbanização e Edifícios, SA, a fls. 112 a 114 dos presentes autos de execução de julgado e, nos termos do invocado art.º 12º do DL n.º 256-A/77, de 17 de Junho, ordenou, além do mais, se oficiasse ao Conselho Superior da Magistratura requisitando-se uma ordem de pagamento a favor da requerente no montante de 3.315,92, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, o Requerido Director-Geral dos Registos e do Notariado.

Perseguindo a revogação do sindicado julgado apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e formulou, a final, as seguintes conclusões:

1. *No seguimento da douda decisão judicial referente ao presente processo de execução, o Director-Geral procedeu à emissão da nota discriminativa da quantia a restituir.*
2. *Tal quantia foi, efectivamente, paga em 28.02.2002.*
3. *Nos termos daquela nota discriminativa foi pago o montante da liquidação anulada (32.830,88 euros), acrescida dos competentes juros, procedendo-se, em seguida, à dedução da quantia de 175 euros, nos termos da nova tabela anexa ao R.E.R.N, bem como da quantia de 3.315,92 euros, a título de participação emolumentar.*
4. *A Direcção Geral dos Registos e do Notariado, não poderia deixar de cumprir o disposto no n.º 4 do artigo 10º da referida Lei n.º 85/2001, de 4 de Agosto.*
5. *Tal dispositivo legal não faz mais do que prever uma compensação a aplicar aos montantes objecto da decisão jurisdicional, aos quais deverão ser deduzidas as quantias relativas ao emolumento devido pelo mesmo acto atendendo ao novo Regulamento Emolumentar dos Registos e do Notariado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 322-A/2001, de 14 de Dezembro, bem como as relativas às participações emolumentares dos notários, conservadores e oficiais.*

6. Os montantes a devolver e os acréscimos legais são calculados tomando em consideração os montantes totais anulados, não se operando a compensação nesse momento, mas simplesmente sobre o montante a devolver pelo Estado ao sujeito passivo.

7. Não existe, pois, qualquer violação da matéria objecto de caso julgado, como, aliás, reconheceu implicitamente a impugnante.

8. A inconstitucionalidade da referida Lei, mormente o seu artigo 10º n.º 4, nunca foi declarada pelo Tribunal, único órgão competente para o fazer (cfr. art.º 233º n.º 1 da Constituição da República Portuguesa e art.º 6º da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro), pelo que encontrando-se a referida lei em vigor, ela é de cumprimento geral obrigatório.

9. A dedução do montante correspondente à participação emolumentar dos funcionários dos registos e do notariado não viola a Directiva nº 69/335/CEE, relativa às operações de reunião de capitais.

10. A questão da natureza jurídica da participação emolumentar e a sua conformidade com a citada Directiva nunca foi discutida quer nos tribunais nacionais quer no Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.

11. Tal deriva da natureza privada da mesma, correspondendo a uma remuneração, historicamente justificada pela origem privada da função, das actividades dos Conservadores e Notários e que é da sua titularidade exclusiva, não revertendo para o Estado a título de receita pública.

12. No dia 29 de Maio de 2002, a sociedade “Lisedi” intentou no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, uma acção de impugnação judicial, na qual requereu, precisamente, a devolução da quantia de 3 315,92 euros, deduzida a título de participação emolumentar, acção essa que se encontra a correr os seus legais termos pelo 1º Juízo, 1ª Secção, e na qual foi invocada, por parte desta Direcção Geral, a excepção dilatória da litispendência.

Concluindo dever dar-se provimento ao seu recurso e, em consequência, revogar-se a decisão recorrida, julgando-se correcta e legal a compensação efectuada pela ora recorrente, juntando ainda dois documentos onde se evidencia a perseguida compensação e que, aliás, já fizera juntar aos presentes autos, como pode ver-se de fls. 110, 111 e 109.

A Exequente e ora Recorrida respondeu às alegações de recurso com as contra-alegações que constam de fls. 198 a 205 sustentando a bondade do impugnado julgado, reclamando a sua integral confirmação, mediante formulação do seguinte quadro conclusivo:

1. O conteúdo do dever de executar a decisão requerida nos presentes autos não resulta do nº 4 do art.º 10 da Lei nº 85/2001 mas do trânsito em julgado da sentença, da Constituição da República (arts. 205º, nº 2, e 266º, nº 2) e da lei ordinária (art. 95º da L.P.T.A.);

2. Os termos da execução da sentença requerida nos presentes autos não oferecem quaisquer dúvidas: trata-se de cumprir uma decisão judicial transitada em julgado que consiste, simplesmente, na devolução de uma quantia que foi anulada e no pagamento dos juros legais, tal como determinou o Tribunal;

3. Nos presentes autos, não há lugar a qualquer discussão sobre o conteúdo do dever de executar;

4. De nada servirá a invocação de que a dedução a título de “participação emolumentar” decorre da aplicação da parte final do nº 4 do artº 10 da Lei nº 85/2001: qualquer acto que desrespeite o conteúdo da douta decisão a executar, ainda que fundamentado numa lei posterior à anulação, será ilegal;

5. Qualquer acto de execução da sentença que não se traduza na restituição da quantia anulada acrescida dos respectivos juros legais substanciará, apesar da alegação do Director-Geral dos Registos e do Notariado, uma alteração superveniente do alcance da sentença do Tribunal — uma clara violação do disposto no art.º 205º n.º 2, e consequentemente do art.º 111º da Constituição da República;

6. Uma norma legal que posteriormente ao trânsito em julgado da decisão, venha alterar o sentido desta é manifestamente inconstitucional por violar o disposto nos arts. 2º, 3º, n.º 3, 110º, 111º e 205º todos da Constituição da República Portuguesa;

7. As doudas decisões judiciais em apreço nada referiam quanto à possibilidade de deduções de qualquer tipo, pelo que a imposição de uma “participação emolumentar” representa um claro desrespeito pelo caso julgado;

8. A dedução efectuada pela Direcção-Geral dos Registos e do Notariado viola o dever legal que sobre ela impende de executar a decisão judicial em apreço;

9. A renovação do acto tributário não pode ser efectuada no âmbito da execução de uma sentença anulatória, devendo sempre traduzir-se num acto autónomo relativamente ao anulado, sendo o culminar de um novo procedimento;

10. A correcta execução da sentença exige a restituição de tudo o que a impugnante pagou e do cômputo dos juros em relação a esse montante;

11. Os emolumentos constituem receitas que o Estado recebe por força de obrigações impostas aos cidadãos pela lei - fixados de uma forma autoritária, através da aplicação da Tabela de Emolumentos definida por lei —, constituindo, portanto, verdadeiras receitas coativas;

12. Pelos mesmos motivos, as quantias denominadas como “participação emolumentar”, retiradas daqueles montantes cobrados a título de emolumentos, são receitas obtidas de forma coerciva pelo Estado;

13. Os montantes definidos na Tabela anexa ao R.E.R.N. já incluem todos os custos, pelo que os montantes agora exigidos ao abrigo desta Tabela já incluem a “participação emolumentar”, não sendo admissível que a mesma seja paga por duas vezes pelo mesmo acto;

14. Caso assim não se entenda, é manifesto que a “participação emolumentar” agora exigida viola o direito comunitário, nomeadamente com o disposto na citada Directiva 69/335/CEE, do Conselho;

15. Não se verifica, no processo de impugnação que se encontra a correr termos pela 1ª secção do 1º juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a excepção de litispendência suscitada pela Direcção-Geral dos Registos e do Notariado;

16. Acresce que a referida excepção não foi invocada, não tem qualquer relevância nos presentes autos de execução de sentença;

EM SUMA:

17. O abatimento da uma quantia a título de “participação emolumentar” é ilegal, por violação do disposto nos art.ºs 205º, nº 2, 266º, nº 2 da Constituição da República e nos art.ºs 95º e 96º da L.P.T.A. e art.ºs 5º e segs. do D. L. nº 256-A/77, e do direito comunitário, nomeadamente da directiva 69/335/CEE, do Conselho.

Por sua vez, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois mui douto e bem fundamentado parecer pronunciando-se também pela confirmação do julgado que, em seu esclarecido entender, opera adequada interpretação dos factos e correcta aplicação do direito, tanto mais que, aduziu, “... no sentido

da não aplicação retroactiva do art.º 10º da Lei n.º 85/01 de 4/8 e da Portaria n.º 322-A/01 de 14/12 às decisões já transitadas em julgado se pronunciou já esta Secção do STA no Ac. de 17/4/02, in rec. n.º 10/02-30”.

Colhidos os vistos legais, e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

Como emerge do texto conclusivo das alegações e contra-alegações transcritas, a única questão jurídica que o presente recurso jurisdicional traz ao conhecimento e decisão deste Supremo Tribunal é tão-só a da bondade do entendimento acolhido pelo M.mo Juiz do TT de 1ª Instância do Porto, 1º Juízo, 2ª Secção, na decisão proferida a fls. 173 e 174 dos presentes autos e traduzido no deferimento da pretensão da Exequente Lisedi que, face ao proposto pagamento parcial - cfr. fls. 109, 110 e 111 (deduzido do valor correspondente a 3.315,92 euros), pagamento parcial depois efectivamente concretizado - cfr. doc. junto a fls. 197 -, em sede de execução do julgado anulatório de liquidação de emolumentos notariais proferido no processo de impugnação n.º 25/97, que transitou em julgado e de harmonia ainda com o decidido a fls. 51 a 56, que também transitou em julgado, deu antes acolhimento à tese da Exequente e determinou, tal como lhe vinha requerido e para integral e adequada execução do julgado, anulatório e agora já executivo, nos termos do invocado art.º 12º do DL n.º 256-A/77, de 17.06, se oficiasse ao Conselho Superior da Magistratura requisitando ordem de pagamento a favor da Requerente no referido montante de 3.315,92 euros.

Mais se tendo aduzido, à guiza de fundamentação do então decidido e agora sindicado com este recurso jurisdicional, além do mais, que: “O n.º 4 do art.º 10º da Lei n.º 85/2001 de 4/8 é posterior ao Acórdão que anulou a liquidação.

A anulação da liquidação, tal como sobejamente resulta das decisões proferidas nestes autos, implica a destruição total do acto anulado e consequentemente a devolução do que haja sido prestado, neste caso os valores pagos acrescidos dos juros devidos.”

Pois que, sustentou-se ainda:

“Uma norma legal que posteriormente ao trânsito em julgado da decisão, venha alterar o sentido desta é manifestamente inconstitucional por violar o disposto nos arts. 2º, 3º, n.º 3º, 11º, 111º, 202º, 203º e 205º, todos da Constituição da República Portuguesa.”

E assim, deferindo, repete-se, ao antes requerido pela Exequente Lisedi (cfr. fls. 112 a 114), determinou, além do mais e nos termos do convocado n.º 2 do art.º 12º do DL n.º 256-A/77 de 17 de Junho, se oficiasse ao Conselho Superior da Magistratura solicitando “. . . emita ordem de pagamento no valor de 3.315,92 euros, a favor da requerente, . . .” (valor que, como decorre de fls. 109 a 111, o ora Recorrente DGRN, se propunha não liquidar por entender devido a título de participação emolumentar e estar legalmente legitimada para operar a intentada compensação (cfr. citado art.º 10º n.º 4 da dita Lei n.º 85/2001).

É contra o assim decidido e com o aconchego que lhe empresta o parecer jurídico que oportunamente fizera juntar aos presentes autos - cfr. fls. 126 a 165 - que continua a não se conformar o Recorrente mais uma vez sustentando que a compensação operada, traduzia cumprimento do estabelecido pelo art.º 10º n.º 4 da Lei n.º 85/2001, de 4 de Agosto, já perante o Novo Regulamento Emolumentar dos Registos e do Notariado, aprovado pelo DL n.º 322-A/2001, de 14

de Dezembro, e não integra qualquer violação de caso julgado - cfr. especificamente as conclusões 4ª, 5ª, 6ª e 7ª

Nem a invocada inconstitucionalidade do referido n.º 4 do art.º 10º da Lei 85/2001 fora antes declarada pelo Tribunal Constitucional - conclusão 8ª.

Não lhe assiste, porém, razão, pese embora a eloquência do parecer jurídico em que se fundamenta a tese subscrita pelo Ilustre Recorrente.

Com efeito e como decorre desde logo do relato que antecede já não é sequer caso de cumprimento do julgado anulatório que se trata, embora o seja também ainda, mas antes, isso sim, da observância do caso julgado que nos presentes autos de execução de sentença se formou relativamente à decisão de fls. 51 a 56, decisão que, além do mais, declarou não verificada a causa legítima de inexecução antes invocada pelo ora Recorrente DGRN, nos termos dos invocados e aplicáveis artigos 7º, 8º e 9º do DL n.º 256-A/77, de 17 de Junho, e determinou o pagamento imediato pelo Estado (através do Director Geral dos Registos e do Notariado) à Requerente Lisedi, Urbanizações, Edifícios SA, da reclamada soma de 6.582.000\$00.

Na verdade, como também emerge dos autos, mesmo a arguida (cfr. requerimento de fls. 103) preterição de formalidade legal dita violadora do disposto no art.º 9º n.º 1 do citado DL n.º 256-A/77, conheceu decisão desfavorável ao ora Recorrente - cfr. decisão de fls. 167 e 168 - que também transitou em julgado - cfr. documentos de notificação de fls. 169 e 170.

(Anote-se que mesmo este requerimento, curiosa e expressamente dirigido ao Representante da Fazenda Pública e porventura injustificadamente junto aos presentes autos já que dele e deles se não alcança qualquer ordem/decisão judicial a determinar ou viabilizar sequer a sua incorporação nestes, trazido assim a juízo mediante utilização de fax não se mostra, como deveria - cfr. artigo 4º n.º 3 e 5 do DL n.º 28/92, de 27.02 -, posterior e convenientemente confirmado mediante a necessária apresentação do original.)

Assim, o sentido da decisão judicial ora impugnada sempre haveria de manter-se, não só por respeito e estrito cumprimento do julgado quer anulatório, quer já do processo executivo - cfr. artigos 671º e 673º do CPC.

Mas também porque, como nela bem proficientemente se evidenciou, a requerida aplicação ao caso *sub judicibus* de norma posteriormente publicada (a invocada norma do n.º 4 do art.º 10º da Lei n.º 85/2001) é que integraria inconstitucionalidade.

Na verdade e como bem recentemente escrevemos em acórdão desta Secção que relatamos (cfr. processo n.º 1560/02-30, em que era Recorrente também o DGRN, onde as questões jurídicas fundamentais eram ainda as aqui suscitadas e onde a tramitação processual era também bem idêntica à aqui desenvolvida), no presente caso também.

Sempre haveria de, por um lado, lhe ser inteiramente aplicável a tese que adiante se desenvolverá quanto ou na perspectiva do cumprimento do julgado, até anulatório, nos precisos limites e termos em que julgou (cfr. arts. 671º e 673º do CPC) e sob pena ou cominação de manifesta inconstitucionalidade (art.º 205º da Constituição da República) e, por outro lado, por isso mesmo também, resultaria, desta vez e no ponto, inaplicável à ajuizada situação subjacente a jurisprudência que a final se convocará no sentido de intentar descortinar interpretação adequada e plausível para o invocado art.º 10º da Lei n.º 85/2001.

Com efeito, também aqui e tal como se doutrinou no acórdão desta Secção do dia 17.04.2002, processo n.º 10/02-30:

“Conforme se refere nos artigos 673º e 671º do Código de Processo Civil a sentença constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julga e, transitada, a decisão sobre a relação material controvertida fica tendo força obrigatória dentro do processo e fora dele.”

“... o caso julgado material destina-se a tornar certa e inatacável a posição das partes quanto aos bens litigados ...” (Manuel de Andrade).

... o caso julgado material consiste na indiscutibilidade da afirmação sobre a legalidade do acto contido na sentença administrativa, a qual é assim vinculativa para qualquer tribunal ou entidade pública e para os próprios particulares que a têm de aceitar como um dado imodificável.” (Rui Machete).

E daí que, só por isso, não seja aqui caso sequer de apreciar ou confrontar o decidido com teor do bem douto parecer junto, nem sequer de questionar qualquer dos segmentos decisórios daquela decisão à luz dos ensinamentos além expostos e depois acolhidos nas alegações e conclusões do presente recurso jurisdicional da decisão de fls. 173 e 174.

Pois que, sobre o ponto e em bom rigor, nada inovou na ordem jurídica, uma vez que se limitou, como também se deixa demonstrado, já na sequência do antes decidido (sentença de fls. 51 a 56) e depois de indeferida, com trânsito em julgado também, a arguida omissão de formalidade atinente ao disposto no art.º 9º n.º 1 do DL n.º 256-A/77 - cfr. decisão de fls. 167 e 168 -, a deferir o requerimento de fls. 112 a 114, apresentado em juízo pela Exequente, na sequência da “proposta” de execução de decisão judicial apresentada pelo ora Recorrente, proposta onde, ao arrepio do que expressa e bem claramente vinha decidido, mediante invocação do disposto no referido preceito da dita Lei n.º 85/2001, de 4 de Agosto, se não restituía àquele a referida quantia de 3.315,92 euros.

Assim se limitando a dar execução material ao anterior julgado anulatório e já de execução de julgado, nos termos e em obediência, aliás, com o estatuído pelo n.º 2 do art.º 205º do CR:

“As decisões dos tribunais são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades”.

Resultando, antes e agora, de todo despiciendo e porventura inconsequente considerar a bondade do entendimento sufragado acerca da perseguida aplicação do disposto na Lei n.º 85/01, de 4 de Agosto, à situação de facto subjacente.

E que, em sede de execução, em concreto, do controvertido julgado anulatório já se pronunciara o tribunal competente - o tribunal que em primeiro grau de jurisdição proferiu sentença anulatória (cfr. art.º 7º do DL n.º 256-A/77, de 17 de Junho, na sequência, aliás, dos antes verificados pressupostos procedimentais previstos pelos artigos 5º e 6º daquele diploma legal) - mediante prolação de sentença que, como vai referido e à minguada de oportuna ou eficaz impugnação, transitou em julgado, trânsito que agora a todos obriga (art.º 205º da CR).

Acresce ainda, já perante o disposto no invocado do art.º 10 da Lei n.º 85/2001:

1. Mantêm-se em vigor as tabelas emolumentares aplicáveis aos actos registrais e notariais aprovadas pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro;

2. Com as alterações introduzidas pelas Portarias n.ºs 1007-A/98, de 2 de Dezembro, e 684/99, de 24 de Agosto.

3. Fica o Governo autorizado, pelo período de 90 dias, a alterar as tabelas emolumentares dos registos e notariado, com o seguinte sentido e alcance:

a) Conformação das tabelas emolumentares ao disposto na Directiva n.º 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Junho, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais;

b) Adaptação das demais tabelas em conformidade com o princípio da proporcionalidade da taxa ao custo do serviço prestado.

4. As tabelas emolumentares a aprovar nos termos do número anterior aplicam-se aos actos registrais e notariais cuja anterior liquidação emolumentar tenha sido anulada por sentença transitada em julgado.

5. No prazo de 30 dias, contados da entrada em vigor das tabelas previstas no n.º 2, serão integralmente executadas as sentenças anulatórias dos actos de liquidação, mediante a restituição da quantia paga, deduzida do valor correspondente aos emolumentos devidos nos termos das novas tabelas, e da parcela correspondente à participação emolumentar dos funcionários dos registos e notariado.

Que, tal como bem esclarecedoramente se considerou em acórdão desta Secção, de 03.07.2002, processo n.º 749/02-30, publicado in Acórdãos Doutrinários Ano XLII, n.º 493, pág. 88 e seguintes:

“... este n.º 4 do artigo 10º da Lei n.º 85/2001, ..., está indissociavelmente ligado à prescrição feita no número anterior, ..., da aplicação retroactiva das novas tabelas nos casos aí previstos, já que veio a instituir a possibilidade de, na execução dos julgados, a fazer por parte da administração no prazo de 30 dias a contar da entrada em vigor das novas tabelas emolumentares, se efectuar um “encontro de contas”, numa espécie de compensação entre o cobrado ao abrigo da Portaria n.º 996/98 e o devido à face das novas regras de tributação emolumentar, constantes da Portaria n.º 322-A/2001, de modo a que seja restituída ao contribuinte apenas a diferença entre os dois montantes.”

“O preceito limita-se a definir, assim, o modus operandi a seguir quanto à tributação retroactiva mandada efectuar apenas pela administração nos casos contemplados no n.º 3, quanto à restituição dos emolumentos cobrados ao abrigo da lei antiga já ordenada por sentença transitada em julgado ...”

“Este mecanismo de encontro imediato de contas apenas era possível em sede administrativa, que não em sede judicial, por virtude de só nela caber, simultaneamente, à administração o dever de executar voluntariamente o julgado anulatório e o poder de inovar juridicamente relativamente à situação material controvertida”. (sublinhados de agora e nossos, podendo também ver-se, em idêntico sentido, o anterior acórdão de 19.12.2001, processo n.º 26.608).

Ora, como se deixou evidenciado e decorre dos termos e trâmites processuais dos presentes autos, esta não era já a situação factual e temporal subjacente.

Aqui e agora apenas cumpre seja efectiva e inalteravelmente cumprido o julgado de fls. 54 a 64, nos termos dos art.º 671º e 673º do CPC.

Assim e porque foi precisamente isso que, mais uma vez, se ordenou pela impugnada decisão, importa concluir pela sua inteira bondade e consequente irrepreensibilidade, circunstâncias que demandam antes a respectiva confirmação.

Já na sequência da improcedência do presente recurso jurisdicional, em que, em conferência, os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário acordam.

Sem custas, por delas estar isento o Recorrente.

Lisboa, 24 de Setembro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Almeida Lopes* — *Baeta de Queiroz* (vencido pelas razões expostas no acórdão de 5 de Julho p.p., proferido no recurso n.º 388/03, que subscrevi como 2.º Adjunto).

Acórdão de 24 de Setembro de 2003.

Recurso n.º 669/02. Recorrente: Centro de Micro Computação, Lda.;
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Cons.^o Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Centro de Micro Computação, Lda., notificada do acórdão proferido nos autos, em que se decidiu ordenar a ampliação da matéria de facto, a fim de se apurar a data do débito ao tesoureiro e conceder, assim, provimento ao recurso por si interposto do acórdão do TCA, que havia julgado intempestiva a impugnação judicial, veio requerer a sua reforma, invocando o disposto no art. 669º, n.º 2, al. b) do CPC.

Alega que, “para além do apuramento da data do débito ao Tesoureiro, que o tribunal recorrido, na matéria de facto a fixar, leve em conta a circunstância de a notificação à ora recorrente..., efectuada em 14 de Janeiro de 1993, estabelecer, expressamente, o prazo de 90 dias para reclamar ou impugnar nos termos do artigo 123º do Código de Processo Tributário e, assim, (re)definir o direito aplicável também com base nesta decisão de facto que pode e deve ser ampliada...”.

Ouvido o representante da Fazenda Pública, este defende que o pedido de reforma deve ser julgado improcedente, uma vez que, não tendo a requerente, nas conclusões da sua motivação do recurso, posto em causa, na questão da contagem do prazo para impugnar, eventuais efeitos do teor da notificação da liquidação, não tinha o acórdão “a quo” que se pronunciar sobre tais efeitos.

O Exmo. Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer, referindo que o pedido deve ser indeferido, na medida em que o que a requerente pretende mais não é de que “venha a ser considerado o prazo de 90 dias para reclamar, previsto no art. 123º do CPT, sendo que no acórdão se definiu que ao caso se aplica o CPCI, cujo art. 82º previa 30 dias para a reclamação”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Antes, porém, de nos debruçarmos sobre o objecto do presente requerimento, questão prévia importa dilucidar, por que prejudicial.

Essa questão consiste em saber se, ao presente processo, é aplicável o disposto no invocado art. 669º, n.º 2, al. b) do CPC, isto é, saber se o pedido de reforma do acórdão é apenas facultado em relação

a decisões proferidas em processos instaurados após o dia 1/1/97 ou se o é em relação a todas as decisões proferidas após essa data, mesmo em relação a processos instaurados antes dessa data.

Não tem sido pacífica a jurisprudência sobre esta questão. E pese embora o facto de haver já jurisprudência no segundo sentido (vide Ac. desta Secção de 4/12/02, in rec. n.º 26.472), a verdade é que aquela tem sido maioritária no primeiro sentido, não só nesta Secção, mas também na 1.ª Secção deste STA, que vamos, por isso, aqui seguir (vide, por todos, Acs. desta Secção de 3/11/99, in rec. n.º 22.811; de 14/11/01, in rec. n.º 25.498, e de 25/1/00, in rec. n.º 22.251 e do Pleno da 1.ª Secção de 10/7/97, in rec. n.º 31.002, de 31/3/98, in rec. n.º 35.647, e de 9/2/99, in rec. n.º 34.771).

Assim e a este propósito, tem-se vindo a entender que por força da nova redacção do art. 16º do Decreto-lei n.º 329-A/95 de 12/12, introduzida pelo art. 4º do Decreto-lei n.º 180/96 de 25/9, as modificações introduzidas no CPC por estes dois diplomas entraram em vigor no dia 1/1/97, sendo as mesmas, no entanto, só aplicáveis aos processos iniciados após essa data, ressalvadas certas normas revogatórias atinentes aos assentos, as quais tiveram aplicação imediata, e bem assim a certas normas sobre custas, que se aplicam a todos os processos, independentemente da data do seu início.

E por força do disposto no art. 25º do citado Decreto-lei n.º 329-A/95 aditado pelo art. 6º do Decreto-lei n.º 180/96, o regime do CPC aplica-se aos recursos das decisões proferidas após 1/1/97 em processos já iniciados antes daquela data, com excepção do disposto nos arts. 725º, 754º, n.º 2 e nos arts. 669º, n.ºs 2 e 3 e 670º.

Ora, no caso em apreço e muito embora a decisão reclamada tivesse sido proferida em 26/2/03, o certo é que o presente processo se iniciou em 30/9/96, antes, portanto, de 1/1/97.

Pelo que daqui resulta que não é possível a reforma requerida, uma vez que estamos face a processo pendente à data da entrada em vigor do predito Decreto-lei n.º 329-A/95.

E tanto bastaria para indeferir a requerida reforma.

3 - Todavia e a não se entender assim, sempre seria de indeferir o pedido da requerente.

Com efeito e como vimos, pretende aquela que, para além da data do débito ao tesoureiro, o acórdão “a quo” ordenasse, também, que o tribunal recorrido, na matéria de facto a fixar, leve em conta a circunstância de a notificação à requerente, efectuada em 14/1/93, estabelecer expressamente o prazo de 90 dias para reclamar ou impugnar nos termos do CPT e, assim, (re)definir o direito aplicável também com base nesta decisão de facto.

Todavia e ao contrário do que pretende, este facto não assume a relevância que a requerente agora lhe atribui.

Com efeito e conforme resulta dos autos, a requerente foi notificada, nos citados termos e para aquele efeito, em 14/1/93, tendo deduzido reclamação em 11/8/93 e apresentado a impugnação judicial em 7/2/94.

Por isso, é manifesto que, mesmo que se tivesse que tomar em consideração o teor daquela notificação, naquelas datas, há muito que ia já decorrido aquele prazo de 90 dias que lhe havia sido conferido para deduzir a reclamação e a impugnação judicial, pelo que as mesmas sempre seriam, assim, intempestivas, não podendo daí retirar qualquer benefício.

O mesmo, como é evidente, não se poderá dizer em relação à determinação da data do débito ao tesoureiro, se nos lembrarmos que pode ter havido atraso por parte da administração.

Deste modo, é de concluir que não se verifica o requisito exigido pelo art. 669º, n.º 2, al. b) do CPC, por não existir documento ou elemento não considerado na decisão cuja consideração implique “necessariamente decisão diversa da proferida”.

4 - Nestes termos, não é legalmente admissível a reforma requerida, pelo que se acorda em indeferi-la, mantendo-se a decisão “a quo”.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça em 150 euros.

Lisboa, 24 de Setembro de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Fonseca Limão* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 24 de Setembro de 2003.

Assunto:

Embargos de terceiro. Promitente comprador.

Doutrina que dimana da decisão:

Relativamente a contrato promessa de 1984 e execução instaurada em 1992, antes das alterações introduzidas aos arts 1037º a 1042º do CPCivil, pelo DL 329-A/95, de 12-12 e 180/96, de 25-9, devem improceder os embargos instaurados pelo promitente comprador que, ocupando e fruindo o imóvel penhorado, apesar de o promitente vendedor lho ter entregue antes da celebração da respectiva escritura de compra e venda, não provou que o ocupava e fruía com intenção de exercer em nome próprio os direitos do proprietário do mesmo imóvel.

Recurso n.º 778/03. Recorrente: Maria José Gomes de Almeida; Recorrida: Caixa Geral de Depósitos, SA; Relator: Ex.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Maria José Gomes de Almeida recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, concedendo provimento ao recurso, revogou a sentença recorrida e julgou improcedentes os embargos de terceiro.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. Deve reconhecer-se que a recorrente adquiriu pela *prática reiterada de actos materiais correspondentes ao exercício do direito de propriedade* [art.º 1263 alínea a) do C.C.] a posse legitimadora dos presentes embargos.

2. Os actos praticados pela recorrente inverteram o título de posse [art.º 1263.º alínea d) do C.C.].

3. Tendo o contrato promessa sido acompanhado da *traditio* e tendo a recorrente exercido os poderes de facto sobre a coisa deve ser-lhe reconhecida a presunção da posse (art.º 1252.º n.º 2 do C.C.).

4. O direito de retenção que a lei reconhece à recorrente no caso *sub judice* [art.º 755.º alínea f) C. C.] confere-lhe legitimidade para deduzir embargos de terceiro (arts. 759º e 670.º do C.C.).

5. Finalmente, e contrariamente ao admitido no duto acórdão recorrido, a própria lei - DL n.º 379/86 de 11 de Novembro - dá prevalência aos interesses da recorrente como detentora do direito de retenção sobre os da Caixa Geral de Depósitos como credora hipotecária.

A CGD alegou formulando as seguintes conclusões:

1. Para o promitente-comprador adquirir a posse do imóvel objecto do contrato promessa é necessário que ocorra a inversão do título de posse.

2. A inversão do título de posse só se dá quando o possuidor, além de deter a posse de facto sobre a coisa pratique actos e exerça poderes como se proprietário se tratasse.

3. Os factos dados como provados nos autos estão longe de configurar uma posse em que se verifica *animus possidendi*, não havendo dúvidas sobre tal situação.

4. Assim sendo, não pode ser invocada a presunção do art. 1252 n.º 2 do CC, não tendo pois o aresto ofendido esta norma.

5. O direito de retenção é um direito real de garantia que não de gozo e, como tal, não é incompatível com a penhora.

6. Razão pela qual o crédito hipotecário prevalece sobre o credor que goza do direito de retenção sendo que este não pode obstar à penhora sob pena de violação do art. 835º do C.P.C, o que conduziria à paralisação do comércio bancário e à incerteza do direito

7. O aresto recorrido ao revogar a sentença de 1ª Instância do Tribunal Tributário, fez correcta aplicação do Direito e agiu em conformidade com as normas aplicáveis.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que, em regra, o promitente-comprador que beneficia da tradição do imóvel é mero detentor ou possuidor precário exercendo a posse em nome do proprietário e promitente-vendedor. Excepcionalmente o contrato-promessa pode transmitir a posse para o promitente-comprador se este se comportar como proprietário não merecendo esta situação enquadramento na matéria factual dos presentes autos.

Acrescenta que o direito de retenção sendo um direito real de garantia e não de gozo não confere tutela possessória por via dos embargos de terceiro.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

1) Na execução fiscal n.º 160138.5/92 instaurada contra Paulo José Teixeira Resende por dívida à CGD, proveniente de um empréstimo que ascendia a 9.403.582\$00, garantido pela hipoteca da fracção autónoma designada pela letra Q correspondente ao 4º andar - FT do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito no Casal de S. Braz, Falagueira, Impasse 2M, lote 166, freguesia da Falagueira, Vila Nova, concelho da Amadora, descrita na Conservatória de Registo Predial sob o n.º 9680, do livro B-37, a fls. 36 v.º, foi penhora esta fracção em 7 de Março de 1994 (cfr. fls. 14 a 29);

2) Por contrato promessa celebrado em 23 de Janeiro de 1984, o então marido da embargante prometeu comprar ao executado Paulo José Teixeira Resende e este prometeu vender-lhe a mencionada fracção pelo preço de 2.600.000\$00, recebendo 400.000\$00 de sinal (doc. de fls. 222);

3) Desde essa altura a embargante e o marido passaram a habitar a dita fracção, aí instalando o seu centro de vida familiar (doc. de fls. 72 a 128 e depoimento de fls. 132 e 133);

4) A embargante divorciou-se entretanto, tendo na respectiva acção de divórcio por mútuo consentimento sido acordado que a ela ficaria

reservado o direito de habitação exclusiva do andar prometido comprar (fls. 38 a 40);

5) Continuou a embargante a manter o seu centro de vida familiar com a filha na fracção em causa, pagando, designadamente, as despesas de condomínio, telefone, água e electricidade (depoimento de fls. 132 e 133 e docs. de fls. 72 a 128);

6) A embargante intentou a competente acção para que fosse proferida decisão judicial que produzisse efeitos de declaração negocial do faltoso promitente vendedor em ordem à execução do contrato promessa que foi registada em 3 de Fevereiro de 1993 e correu termos na 3.ª Secção do 4.º Juízo Cível de Lisboa sob o nº 9011 e que foi julgada improcedente por sentença de 23 de Janeiro de 1995, transitada em julgado (fls. 8 e 62 a 65).

3.1. O acórdão recorrido identificou como objecto do recurso o de saber se a embargante, enquanto titular activa de um contrato-promessa de compra e venda de uma fracção autónoma que lhe foi entregue para habitação, detém a posse sobre ela por forma a poder deduzir embargos de terceiro contra a penhora levada a cabo em execução fiscal instaurada contra o titular passivo (promitente vendedor) desse contrato-promessa.

E para isso importaria determinar que espécie de posse tem a embargante, isto é, se possui em nome próprio com “*animus possidendi*”, ou se é mera possuidora precária, possuindo não em nome próprio mas em nome do proprietário da fracção com quem celebrou contrato-promessa de compra e venda e a quem pagou parte do preço acordado.

E interessaria ainda saber se essa penhora é compatível com o direito de retenção sobre a fracção uma vez que na sentença recorrida se decidiu pela procedência dos embargos na consideração não só de que a embargante tinha provado a posse em nome próprio sobre a fracção “*pois desde a data da celebração do contrato-promessa que a mesma aí centrou a sua vida diária e familiar, pagando as despesas de água, electricidade, telefone e condomínio*”, como também na consideração de que a embargante tem o direito de retenção sobre a fracção e que os embargos de terceiro constituem meio adequado à viabilização desse direito.

3.2. São ainda estas as questões que integram o objecto do presente recurso ao que acresce que a recorrente continua a questionar a matéria factual fixada pelo TCA.

Com efeito nas três primeiras conclusões das alegações sustenta a recorrente que deve reconhecer-se que a recorrente adquiriu pela prática reiterada de actos materiais correspondentes ao exercício do direito de propriedade a posse legitimadora dos presentes embargos, que os actos praticados pela recorrente inverteram o título de posse e que tendo o contrato promessa sido acompanhado da *traditio* e tendo a recorrente exercido os poderes de facto sobre a coisa deve ser-lhe reconhecida a presunção da posse.

E sobre esta questão escreveu-se no acórdão recorrido (cfr. fls. 317) que “a materialidade fáctica provada não permite, de forma alguma, concluir que a recorrida tenha ocupado a fracção na convicção de ser já sua dona e que tenha a partir daí agido como tal, isto é, como possuidora em nome próprio e não com consciência de o fazer por mera tolerância do proprietário” pois que “não provando a posse, não podiam proceder os embargos que deduziu contra a penhora da aludida fracção”.

O mesmo acórdão havia afirmado (cfr. fls. 317) que no caso dos autos, pese embora se tenha provado que a recorrida obteve a entrega da fracção na altura da celebração do contrato-promessa e que a passou a habitar desde então, aí instalando o centro da sua vida familiar, pagando, designadamente, as despesas de condomínio, telefone, água e electricidade, o certo é que nada se provou no sentido de que tenha desfrutado da fracção como se coisa própria fosse, isto é, que tenha exercido esses poderes de facto em nome próprio e com intenção de agir como beneficiária do direito de propriedade sobre a fracção.

Acrescentou que a circunstância de ter pago as apontadas despesas é manifestamente insuficiente para revelar um comportamento com *animus possidendi*, sabido que se prendem com gastos inerentes à entrega (tradição) da fracção à embargante e com a normal utilização e fruição de uma casa de habitação, ainda que por tolerância do respectivo dono, compatibilizando-se, assim, com o exercício de um mero direito (pessoal) de gozo, nada revelando quanto à intenção (da embargante) de agir como beneficiário do direito (real) de propriedade sobre a fracção.

E a matéria factual fixada pelas instâncias não pode ser reapreciada por este STA encontrando-se aquela definitivamente assente.

É que, nos termos do artº 21º4 do ETAF, este Tribunal “apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância”.

Por força deste preceito legal e porque, na situação dos autos, estamos perante um processo, inicialmente, julgado pelo tribunal tributário de 1ª instância, a Secção de Contencioso Tributário do STA “apenas conhece de matéria de direito”.

Neste recurso pode a recorrente alegar “além da violação de lei substantiva, a violação de lei de processo” nos termos do artº 722º 1 do CPCivil.

Funcionando esta Secção como tribunal de revista não pode apreciar a decisão da matéria de facto constante do acórdão do TCA já que, nos termos do nº 2 do mesmo 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 dos 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 igualmente, pelos mesmos motivos, não pode este STA apreciar a interpretação dos factos e as ilações que o TCA daqueles retirou uma vez que “desligados de qualquer interpretação jurídica, constituem matéria de facto subtraída, pois, ao conhecimento do tribunal de revista” (cfr. STA 30-04-03, Rec. 241-03).

Com efeito e conforme escreve Antunes Varella, RLJ, 122º, 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 for-

mação 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”.

Por isso não pode este Tribunal reapreciar a matéria de facto dada como provada pelo acórdão recorrido nem a interpretação dos factos e as ilações que o TCA daqueles retirou.

Nesta perspectiva não podem ser reapreciados os factos, a interpretação destes ou as ilações que destes foram retiradas e relativas ao afirmado pela recorrente de que “... tenha ocupado a fracção na convicção de ser já sua dona e que tenha a partir daí agido como tal, isto é, como possuidora em nome próprio e não com consciência de o fazer por mera tolerância do proprietário”.

E igualmente não pode ser reapreciada o afirmado no acórdão recorrido (cfr. fls. 317) de que no caso dos autos, pese embora se tenha provado que a recorrida obteve a entrega da fracção na altura da celebração do contrato-promessa e que a passou a habitar desde então, aí instalando o centro da sua vida familiar, pagando, designadamente, as despesas de condomínio, telefone, água e electricidade, o certo é que nada se provou no sentido de que tenha desfrutado da fracção como se coisa própria fosse, isto é, que tenha exercido esses poderes de facto em nome próprio e com intenção de agir como beneficiária do direito de propriedade sobre a fracção.

E não pode, ainda, ser reapreciada a matéria que se prende com a afirmação de que a circunstância de ter pago as apontadas despesas é manifestamente insuficiente para revelar um comportamento com *animus possidendi*, sabido que se prendem com gastos inerentes à entrega (tradição) da fracção à embargante e com a normal utilização e fruição de uma casa de habitação, ainda que por tolerância do respectivo dono, compatibilizando-se, assim, com o exercício de um mero direito (pessoal) de gozo, nada revelando quanto à intenção (da embargante) de agir como beneficiário do direito (real) de propriedade sobre a fracção.

3.3. Resta, por isso, apreciar as questões de direito que integram o objecto do presente recurso prendendo-se a primeira com a de saber se a embargante, enquanto promitente compradora de um contrato-promessa de compra e venda de uma fracção autónoma, que lhe foi entregue para habitação, detém a posse sobre ela por forma a poder deduzir embargos de terceiro contra a penhora levada a cabo em execução fiscal instaurada contra o promitente vendedor desse contrato-promessa.

E a resposta a tal questão implica que se averigue se a embargante possui a dita fracção em nome próprio com *animus possidendi*, ou se é mera possuidora precária, possuindo em nome do proprietário da fracção com quem celebrou contrato promessa de compra e venda e a quem pagou parte do preço acordado.

E não é irrelevante a data em que foram instaurados os presentes embargos, em 07/09/94, quando ainda vigorava o CPT uma vez que os pressupostos da admissibilidade e procedência dos mesmos embargos são regulamentados pela lei vigente ao tempo da respectiva instauração.

Estabelecia o art. 319º do CPT que “quando ... a penhora ou outra diligência judicial ofenda a posse de terceiro, pode o lesado fazer-se restituir à sua posse por meio de embargos de terceiro ...”.

E estes embargos de terceiro são um meio de tutela judicial da posse destinado a obter a restituição da posse ofendida pela diligência judicial.

Daí que a embargante tenha de alegar e provar que é terceiro e que tem posse digna de tutela jurídica.

Esta posse é definida pelo artigo 1251º do Código Civil como o “poder que se manifesta quando alguém actua por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade ou de outro direito real”.

E tal posse caracteriza-se pelo “corpus”, ou seja, pela submissão da coisa à vontade do sujeito com a continuada possibilidade de actuação material sobre ela, e o “animus”, ou seja, a intenção de agir como titular do direito a que o exercício do poder de facto sobre a coisa se refere, sendo este segundo elemento que permite distinguir a posse da simples detenção (cfr. Oliveira Ascensão, “Direitos Reais”, pág. 244 e segs. e Acórdão do STJ de 26/07/91, in BMJ, 08, pág. 499).

Com efeito, o artº 1253º do C. Civil estabelece que “são havidos como detentores ou possuidores precários:

- a) Os que exercem o poder de facto sem intenção de agir como beneficiários do direito;
- b) Os que simplesmente se aproveitam da tolerância do titular do direito;
- c) Os representantes ou mandatários do possuidor e, de um modo geral, todos os que possuem em nome de outrem”.

E para ter aquela posse não basta a existência de um contrato-promessa de compra e venda acompanhado da ocupação da respectiva fracção.

Não se desconhece a divergência doutrinal e até jurisprudencial sobre a questão de saber se o contrato-promessa de compra e venda de bem imóvel acompanhado da ocupação da respectiva fracção é susceptível de transmitir a posse para o promitente comprador.

Com efeito, sobre tal questão alinham-se essencialmente duas orientações, defendendo uma que o contrato-promessa não transmite a posse ao promitente-comprador uma vez que pela entrega o mesmo adquire o “*corpus*” mas não o “*animus*”, pelo que este fica como mero detentor ou possuidor precário já que a entrega ou tradição daquela fracção atribui ao promitente-comprador um direito pessoal de gozo sobre tal imóvel não num direito real.

A outra, por sua vez, defende que o contrato-promessa pode eventualmente transmitir a posse ao promitente-comprador se este além da entrega de tal fracção se comporta como se a mesma fosse sua, praticando os actos possessórios com o “*animus*” de exercer o direito de propriedade em nome próprio e não em nome do promitente-vendedor.

Acompanhando a decisão recorrida entendemos que o promitente-comprador pode, como qualquer outra pessoa, passar a actuar materialmente sobre o imóvel de forma correspondente ao exercício do direito de propriedade (*corpus*) com intenção de agir como titular desse direito (*animus*), designadamente por ter invertido o título de posse, passando a possuir em nome próprio com a convicção de ser o beneficiário do correspondente direito.

Acompanha-se por isso a doutrina, sustentada pelo Prof. Antunes Varela, in R.L.J., ano 124, pág. 348, quando escreve que se admite “... que a posição do promitente-comprador se possa em circunstâncias excepcionais converter, havendo entrega da coisa, numa verdadeira situação possessória”. É que podem ocorrer “... situações em que a posição jurídica do promitente-comprador preenche excepcional-

mente todos os requisitos de uma verdadeira posse ... havendo sido paga a totalidade do preço ou que, não tendo as partes o propósito de realizar o contrato definitivo (afim de v. g., evitar o pagamento da sisa ou precluir um direito de preferência) a coisa é entregue ao promitente-comprador como se sua fosse já e que, neste estado de espírito, ele pratica sobre ela diversos actos materiais correspondentes ao exercício do direito de propriedade. Tais actos não são realizados em nome do promitente-vendedor, mas sim em nome próprio, com intenção de exercer sobre a coisa um verdadeiro direito real. O promitente-comprador actua aqui, *uti dominus*, não havendo, por conseguinte, qualquer razão para lhe negar o acesso aos meios de tutela da posse”.

Podemos, por isso, adiantar que o contrato-promessa, por si só, não transmite a posse ao promitente comprador e se, em virtude de tal contrato, a fracção prometida lhe for entregue antes da celebração do contrato definitivo, adquire aquele “corpus” mas não o “*animus possidendi*”, ficando, por isso, na situação de mero detentor ou possuidor precário.

Podendo, contudo, nas duas circunstâncias adquirir a posse nos termos em que se encontra definida pelo artº 1251º do C.Civil.

Contudo, por regra, o promitente-comprador que passou a utilizar a fracção prometida comprar é um detentor ou possuidor em nome alheio, ou seja, em nome do proprietário que lhe prometeu vender a coisa continuando esta na posse deste através do promitente comprador pois que são realidades diversas a posse e a ocupação ou detenção que pode ser exercida através de outrem o que resulta dos artºs 1252º e 1253º do C.C.

Ainda como se escreveu no acórdão recorrido, é exactamente o exercício da posse formal e efectiva que permite ao promitente-vendedor consentir na utilização, por outrem, da coisa prometida vender pelo que quando o promitente-comprador ocupa o imóvel, o promitente vendedor prossegue a sua posse, embora através daquele.

Contudo pode o promitente-comprador adquirir a posse em nome próprio nomeadamente quando ocorre inversão do título de posse, nos termos dos artºs art. 1263º al. d) e 1265º do C.C., e o mesmo passa a praticar actos correspondentes ao exercício do direito de propriedade com intenção de agir em nome próprio sem a tolerância ou até contra a vontade do promitente-vendedor e em nome deste.

Em tal situação cabe ao promitente-comprador alegar e provar que ocorreu tal inversão do título da posse ou seja que passou a actuar como proprietário, com intenção de agir como titular da propriedade. É que é de presumir que continuou a actuar como possuidor em nome do promitente-vendedor, face ao estabelecido no nº 2 do art. 1257º do C.C. já que se presume que a posse continua em nome de quem a começou, isto é, se presume que continua em nome do promitente-vendedor que a exerce por intermédio do promitente-comprador.

Tendo o acórdão recorrido entendido que, pese embora se tenha provado que a recorrida obteve a entrega da fracção na altura da celebração do contrato-promessa e que a passou a habitar desde então, aí instalando o centro da sua vida familiar, pagando, designadamente, as despesas de condomínio, telefone, água e electricidade e que nada se provou no sentido de que tenha desfrutado da fracção como se coisa própria fosse, isto é, que tenha exercido esses poderes de facto em nome próprio e com intenção de agir como beneficiária do direito

de propriedade sobre a fracção não pode este STA alterar tal conclusão factual estabelecida pela decisão em recurso.

Igualmente não pode este STA reapreciar a conclusão factual de que a circunstância de ter pago as apontadas despesas é manifestamente insuficiente para revelar um comportamento com *animus possidendi*, uma vez que se prendem com gastos inerentes à entrega (tradição) da fracção à embargante e com a normal utilização e fruição de uma casa de habitação, ainda que por tolerância do respectivo dono, sendo compatíveis com o exercício de um mero direito pessoal de gozo, nada revelando quanto à intenção da embargante de agir como beneficiária do direito real de propriedade sobre a fracção.

Nesta perspectiva igualmente não pode este STA reapreciar a conclusão factual de que a materialidade fáctica provada não permite concluir que a recorrida tenha ocupado a fracção na convicção de ser já sua dona e que tenha a partir daí agido como tal, isto é, como possuidora em nome próprio e não com consciência de o fazer por mera tolerância do proprietário.

Partindo, por isso, do facto de que a recorrente não provou a dita posse, não podiam deixar de improceder os embargos contra a penhora da indicada fracção.

3.4. E igualmente é de confirmar o acórdão recorrido quando afirma que o invocado direito de retenção sobre tal fracção não confere qualquer posse, pela simples razão de que se trata não de um direito real de gozo mas de um direito real de garantia que não obsta à penhora da coisa em execução movida por outro credor, equiparando-se o seu titular ao credor pignoratício tal como resulta dos artigos 758º e 759º do Código Civil.

Acompanhando-se ainda o Prof. Antunes Varela, in R.L.J., ano 124, págs. 351 e 352, citado no acórdão recorrido, estamos perante “um puro direito real de garantia (e não de um direito real de gozo), o direito de retenção do promitente-comprador não obsta à penhora (do imóvel, se imóvel for o objecto da retenção), quer a penhora seja requerida por quem tiver direito real de garantia sobre a coisa (v.g. o credor hipotecário), quer seja promovida por um dos credores comuns do novo proprietário da coisa. (...) o direito de retenção dos promitentes compradores, destinado a garantir o seu crédito à indemnização, não obstará à penhora requerida pelo credor hipotecário ... cuja hipoteca tivesse por objecto o imóvel (...). Em qualquer das execuções, os titulares do direito de retenção podem apanhar a caruagem da convocação e verificação de créditos, nos termos da alínea b) do nº 1 do artigo 864º do Código de Processo Civil para na acção executiva fazerem valer o seu direito. Em nenhuma delas poderão deduzir embargos de terceiro (artigo 1037º do Código de Processo Civil) a pretexto de que a penhora ofendeu a sua posse, porquanto o seu direito de retenção não envolve nenhum direito pessoal de gozo sobre o imóvel susceptível de ser ofendido pela apreensão judicial dos bens à ordem do tribunal para satisfação dos credores”.

É, por isso, de manter o acórdão recorrido enquanto entendeu que o direito de retenção não colide com a penhora efectuada na execução, não obstando nem impedindo a mesma, uma vez que desempenha a função de, como direito real de garantia, assegurar que o crédito do seu beneficiário seja pago a partir do valor da coisa, com preferência aos demais credores da devedora e executada e de pressionar o devedor a cumprir sob pena de, enquanto o não fizer, não lograr conseguir a entrega da coisa, ainda que valha mais que a dívida cujo cumprimento garante.

Não pode, por isso, nos embargos de terceiro o credor com direito de retenção embargar de terceiro relativamente à penhora de bem que sobre este incide uma vez que a citada penhora não é incompatível com o respectivo direito de retenção.

Acompanha-se ainda a afirmação do acórdão recorrido de que não seria curial que o credor da retenção pudesse, na prática e como recurso aos embargos, subtrair o bem à satisfação de outros credores, podendo até a situação eternizar-se, caso ele não se decidisse à execução do seu crédito.

Do exposto resulta que se acompanha a jurisprudência dominante deste STA, podendo consultar-se, por mais recente, o Ac. de 14-5-2003, Rec. 274-03.

Assim sendo, improcedem as conclusões do presente recurso.

4. Nos termos expostos nega-se provimento ao recurso e confirma-se o acórdão recorrido.

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

Lisboa, 24 de Setembro de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 24 de Setembro de 2003.

Assunto:

Prescrição do procedimento contra-ordenacional. Contagem do prazo. Aplicação do disposto no artº 121º, nº 3 do Código Penal. Suspensão.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos do disposto no artº 35º, nº 1 do CPT o procedimento por contra-ordenações prescreve no prazo de cinco anos a contar do momento da prática da infracção, fixando-se no seu nº 4 as causas de interrupção desse prazo.*
- 2 — *Todavia e se desde esse momento tiver decorrido o prazo de sete anos e meio, ressalvado o tempo de suspensão, deve julgar-se prescrito o procedimento pela prática da contra-ordenação, atento o disposto no artº 121, nº 3 do Código Penal.*

Recurso n.º 802/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Luís Manuel Guerra Prates; Relator: Exm. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de Coimbra que concedeu provimento ao recurso interposto por Luís Manuel Guerra Pratas da decisão administrativa que lhe aplicou uma coima por violação do disposto nos artºs 26º, nº 1 do CIVA e no artº 29º, nºs 1 e 2 do RJFNA, dela vem interpor o presente recurso, 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 artº 29º do RJFNA;

2) A coima que o recorrente pagou em 30-12-94, nos termos do artº 31º do RJFNA, contrariamente ao referido na sentença recorrida, foi aplicada por entrega fora do prazo legal das declarações periódicas de 92.03T a 93.09T;

3) A notificação ao recorrente, nos termos e para efeitos do disposto no artº 199º do CPT, interrompeu o prazo de prescrição do procedimento por contra-ordenação, de acordo com o disposto no nº 4 do artº 35º do CPT;

4) Tendo em consideração o disposto no artº 9º do Dec-Lei nº 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 artº 35º do CPT;

O Recorrido não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso, uma vez que «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 artºs 26º nº 1 do CIVA e 29º nºs 1 e 2 do RJFNA, e que o Mmº Juiz “a quo”, em vez de a ter considerado, considerou outra coisa (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 artº 668º nº 1 al. d) do CPC, alegadas, embora deficientemente, nas 1ª e 2ª conclusões das alegações do recurso...».

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

- O recorrente encontrava-se enquadrado e registado em IVA no regime normal de periodicidade trimestral, como, aliás, consta do Auto de Notícia;
- 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;
- Assinalando-se um prazo de dez dias para apresentar a sua defesa;
- Ao ser notificado o contribuinte, em 15 de Julho de 1998, haviam decorrido mais de cinco anos sobre a pretensa prática da infracção;
- Que se teria consumado no dia 15 de Fev. de 1993;
- 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 Dec. Lei nº 225/94, de 5 de Setembro;
- 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 1ª Repartição de Finanças efectuado o cálculo de que resultou a obrigação do pagamento da quantia de 133.928\$00;
- E no dia 30 de Dezembro de 1994 efectuou o pagamento da primeira prestação do acordo;

- Foi-lhe, então, fixada uma coima unitária de 1.350\$00, posteriormente da entrega fora de prazo legal das Declarações Periódicas de 92.03T a 93.09T;

- Encontra-se nos Autos o respectivo termo de adesão com carimbo de entrada na Repartição de Finanças respectiva.

3 - Começemos pela apreciação da questão da prescrição do procedimento contra-ordenacional que, para além de ter sido suscitada nas conclusões 3ª a 5ª da motivação do recurso e ser de conhecimento officioso [artº 193º, al. b) do CPT], trata-se de questão que se prende com a subsistência da instância, que merece prioridade de conhecimento (Ac. do STA de 26/2/03, in rec. nº 1789/02-30).

Desde logo e com relevo para a resolução desta questão, importa salientar que, conforme resulta do probatório, os factos dos autos reportam-se ao último trimestre de 1992, tendo o prazo para cumprimento da obrigação terminado no dia 15 do 2º mês seguinte (cfr. artº 40º, nº 1 do CIVA, na redacção dada pelo Decreto-lei nº 139/92 de 17/7), pelo que a contra-ordenação se consumou em 15/2/93, como bem se anota no probatório.

Acresce que em Dezembro de 1994, o recorrido aderiu ao regime de pagamento em prestações mensais, ao abrigo do Decreto-lei nº 225/94 de 5/9, tendo-lhe sido fixado um plano de pagamento em dezoito prestações mensais (vide probatório).

Nesta data estava já em vigor o CPT, que revogou toda a legislação que lhe fosse contrária, nomeadamente o que em matéria de prescrição contempla o Decreto-lei nº 433/82 de 27/10 (artºs 2º, nº 1 e 11º do Decreto-lei nº 154/91 de 23/4). E no artº 9º do citado Decreto-lei nº 225/94 estabelece-se que os prazos de prescrição das dívidas e do procedimento judicial suspendiam-se durante o período do pagamento em prestações.

Por outro lado, não tem aqui aplicação o novo regime estabelecido pelo RGIT - que, aliás, fixa idêntico prazo de cinco anos (cfr. artº 33º, nº 1) -, uma vez que só entrou em vigor em 5/7 de 2001 (vide artº 14º da Lei nº 15/01 de 5/6) e, além disso, o seu regime não se mostra, nem em abstracto, nem em concreto, mais favorável à contribuinte.

De acordo com o artº 35º, nº 1 do CPT o procedimento por contra-ordenações prescreve no prazo de cinco anos a contar do momento da prática da infracção.

Por sua vez, dispõe o seu nº 4 que “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”.

Assim sendo, o prazo de prescrição do procedimento contra-ordenacional passou a ser de cinco anos e as causas de interrupção desse prazo são as que desse preceito constam.

Resulta dos autos que o recorrido foi notificado, em 15/7/98, de que contra si corria um processo de contra-ordenação, pelo que, nessa data, se interrompeu o prazo de prescrição.

Todavia, estabelece o artº 121º, nº 3 do Código Penal - aqui aplicável *ex vi* do disposto no artº 2º, al. e) do CPT - 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 ensinam os Exmºs Conselheiros Jorge Sousa e Simas Santos, in RGIT Anotado, 2ª ed., págs. 287 e 288, «a inaplicabilidade do Código Penal, tanto em matéria de suspensão como de interrupção, limita-se apenas às causas e não 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».

No mesmo sentido pode ver-se, entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 2/4/03, in rec. nº 84/03, de 28/5/03, in rec. nº 804/03, e o aresto supracitado.

Assim sendo e nesta data, há muito que vai decorrido o prazo de sete anos e meio a que alude o artº 121º, nº 3 do CP, mesmo que descontado o prazo de dezoito meses em que o processo esteve suspenso.

4 - Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em julgar extinto, por prescrição, o procedimento contra-ordenacional e, conseqüentemente, a respectiva responsabilidade da recorrente e determinar o arquivamento dos autos, ficando, assim, prejudicada a apreciação das questões suscitadas pela recorrente FP e pelo Exmº Magistrado do Ministério Público.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Setembro de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Fonseca Limão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 24 de Setembro de 2003.

Assunto:

Imposto sobre o valor acrescentado. Termo inicial do prazo de caducidade do direito à liquidação.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O imposto sobre o valor acrescentado deve ser qualificado como imposto de obrigação única, e não como imposto periódico, pois incide sobre factos tributários de carácter*

instantâneo, reportando-se a cada um dos actos concretos praticados, não relevando, para tal qualificação, que o sujeito passivo exerça continuada ou só ocasionalmente a respectiva actividade.

- 2 — *O termo inicial do prazo extintivo do direito da Fazenda à liquidação do IVA fixa-se, pois, à luz dos artigos 33º do Código de Processo Tributário e 45º n.º 4 da Lei Geral Tributária (redacção anterior à dada pelo artigo 43º da lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro), com referência à data do surgimento do facto tributário, e não ao fim do ano da sua ocorrência.*

Recurso n.º 809/03. Recorrente: Francisco Leite & Filhos, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Cons.^o Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **FRANCISCO LEITE & FILHOS, LDA.**, com sede em Vilar de Andorinho, Vila Nova de Gaia, recorre da sentença do Mm.^o Juiz da 1.^a Secção do 1.^o Juízo do Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto que julgou improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo ao ano de 1994.

Formula as seguintes conclusões:

“1.^a

Pela natureza e características de que se reveste o IVA, de acordo com a tipologia dos impostos, e o regime trimestral vigente aplicável à situação da recorrente ao tempo dos factos a que respeita a liquidação, deverá ter-se por ocorrida a caducidade se, desde o momento em que seriam verificadas todas as fases da respectiva obrigação - 15 de Maio de 1994, 15 de Agosto de 1994, e 15 de Outubro de 1994 -, decorreram mais de cinco anos, quando a recorrida dela foi notificada - em 15 de Dezembro de 1999 -, nos termos do art. 33º, n.º 1, C.P.T., que assim se considera violado;

Sem prescindir,

2.^a

O cálculo dos juros compensatórios, mesmo nos termos da redacção dada ao n.º 1, do art. 89º CIVA, pelo Dec.-Lei n.º 7/96, de 7/2, pela sua liquidação à taxa básica de desconto do Banco de Portugal, em vigor no momento do início do retardamento, acrescida de cinco pontos percentuais, tendo em conta os índices de depreciação monetária e considerando que os juros compensatórios não constituem uma sanção, importa a inconstitucionalidade daquela norma, por violação dos princípios da justiça e proporcionalidade do art. 2.º da C.R. Portuguesa.

Termos em que, e nos mais de direito, requer a V. Exas. seja dado provimento ao presente recurso e, revogando-se o decidido, julgar-se a impugnação procedente, com as legais e inerentes consequências”.

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 parcial, pela procedência

de parte da 1.^a conclusão, pois o IVA não é um imposto periódico, mas de obrigação única.

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

2. A matéria de facto vem assim fixada:

“a)

Pelos Serviços de Inspecção tributária foi elaborado o relatório de folhas 44 a 65, o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, do qual consta que “Tendo-me deslocado à Rua 1.^o de Maio, consegui averiguar no local qual a morada duma oficina do senhor Francisco Leite - Rua Pinhal do Lima. No dia 11 de Janeiro de 1999, notifiquei a firma Francisco Leite e Filhos, Lda., na pessoa de Francisco Rogério Alves Leite, filho e empregado, para no dia 19 de Janeiro apresentar a Escrita dos anos 1994/95/96. No dia hora e local indicados na notificação não foram apresentados quaisquer elementos de escrita, pelo que se considera tal procedimento passível da penalidade prevista no artigo 28º do RJFNA, sendo a matéria colectável de IRC determinada por recurso a métodos indirectos nos termos do artigo 87º alínea b) e art. 88º, alínea b) do DL 398/98 de 17/12/98, por carência de elementos que permitam apurar claramente o imposto.”

b)

Damos aqui por integralmente reproduzida a notificação efectuada Francisco Rogério Alves Leite - cfr. fls. 112.

c)

Com base naquele relatório foi preenchida a nota de apuramento mod. 382 de folhas 34 e 35 vindo o Chefe da Repartição de Finanças a fixar o IVA em falta no valor de esc. 10.563.312\$00 referente a 1994 - cfr. fls. 31, 34 e 35.

d)

Em 12-10-99, o impugnante foi notificado do valor do IVA em falta referido em c) - cfr. fls. 30.

e)

Pela impugnante foi deduzida reclamação nos termos dos arts. 91º e seguintes da LGT - cfr. fls. 21 a 25.

f)

No procedimento de revisão nos termos do artº 91º da LGT por acordo dos peritos foi encontrado o valor do IVA em falta referente a 1994 no montante de esc. 7.550.904\$00, tudo de acordo com o documento de folhas 2 a 20, o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

Não se provaram outros factos para além dos enunciados supra”.

3.1. São duas as questões que nos coloca a recorrente no presente recurso jurisdicional.

A primeira consiste em saber se, para efeito de caducidade do direito à liquidação, o IVA se deve ter por um imposto de obrigação única, ou periódico.

A segunda é a definir se o artigo 89º nº 1 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), na redacção dada pelo decreto-lei nº 7/96, de 7 de Fevereiro, enferma de inconstitucionalidade, por contrariar os princípios da justiça e da proporcionalidade.

3.2. Sobre a primeira das identificadas questões houve, no passado, alguma flutuação da jurisprudência deste Tribunal, que por várias vezes lhe deu respostas antagónicas.

A sentença recorrida parece inserir-se na jurisprudência corporizada pelos acórdãos de 11 de Junho de 1997, 8 de Junho de 1998, e 20 de Março de 2002, todos proferidos por esta Secção de Contencioso Tributário, nos recursos nºs 21654, 21116 e 26806, respectivamente.

Há muito pouco tempo, porém, a mesma Secção, funcionando em Pleno, pronunciou-se no sentido de que o IVA, para o apontado efeito, deve ser qualificado como imposto de obrigação única. Aconteceu em 7 de Maio de 2003, mediante os arestos proferidos nos recursos fundados em oposição de acórdãos nºs 26806 e 65/02.

Não há razões para abandonar o entendimento tão recentemente adoptado pela Secção, com intervenção de todos os seus juízes, razão por que nos limitaremos, aqui, a reeditar parte do texto do último dos referidos acórdãos, no qual serviu de relator o mesmo do presente.

Estabelecia o artigo 88º nº 1 do CIVA que “só poderá ser liquidado imposto nos cinco anos civis seguintes àquele em que se verificou a sua exigibilidade”.

Mas este artigo 88º nº 1 foi revogado pelo artigo 33º do Código de Processo Tributário (CPT) que, na redacção original, dispunha que “o direito à liquidação de impostos e outras prestações de natureza tributárias caduca se não for exercido ou a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que se verificar o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu”.

Ao artigo 33º do CPT veio o decreto-lei nº 47/95, de 10 de Março, dar esta outra redacção: “o direito à liquidação de impostos e outras prestações tributárias caduca se a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que ocorreu o facto tributário ou, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu”.

Mais tarde, a Lei Geral Tributária (LGT) viria a estabelecer, no seu artigo 45º nº 4, que “o prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu”.

Disposição que o artigo 43º da lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro, modificou, passando a dela constar que “O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto em imposto sobre o valor acrescentado, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que verificou a exigibilidade do imposto”.

Significa isto que o legislador, ainda que não se ocupando de definir o conceito de impostos de obrigação única e periódicos, lhe deu relevo, no que concerne à extensão, no tempo, da possibilidade de a Administração liquidar o imposto, a qual depende, no regime do CPT

e no (inicial) da LGT, da qualificação que se lhe atribua: sendo o IVA um imposto de obrigação única, o prazo para a sua liquidação conta-se da data de ocorrência do facto tributário; enquanto que, a ser de prestação periódica, se mede a partir do termo do ano dessa mesma ocorrência.

Assim, o tempo em que pode liquidar-se o imposto será, em regra, mais alargado se o qualificarmos como de obrigação periódica, e mais limitado se o dissermos de obrigação única.

Aponta JOSÉ CASALTA NABAIS, *in* DIREITO FISCAL, p. 61 a 68, seguindo a doutrina que cremos ser mais corrente, que a distinção entre impostos de obrigação única e periódicos se faz por aplicação do “critério do tipo de relação jurídica base do imposto”, assentando “no tipo de relação jurídica fonte de obrigação de imposto: se se trata duma relação desencadeada por um facto ou acto isolado ou por factos ou actos sem continuidade entre si, ou seja, duma relação de carácter instantâneo, que dá origem a uma obrigação de imposto isolada (ainda que o seu pagamento possa ser realizado em parcelas ou prestações), o imposto que sobre ela recai é um imposto” de obrigação única; “se, pelo contrário, a relação jurídica fonte da obrigação de imposto tem na base situações estáveis, situações que se prolongam no tempo, dando origem a obrigações periódicas, a obrigações que se renovam todos os anos, então estamos perante um imposto” periódico.

Acrescenta o mesmo Autor, a págs. 65 da obra citada, “que esta distinção já teve relativa utilidade o passado”, inculcando que o seu interesse desapareceu com a extinção do regime de cobrança virtual. Todavia, como já se viu, e o citado Autor, adiante, reconhece, a utilidade da distinção persistiu até ao início da vigência da lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro, pois é consequente quanto ao prazo de caducidade do direito à liquidação.

Ora, o IVA é um imposto sobre o consumo que incide sobre as transmissões de bens, as prestações de serviços e as aquisições intracomunitárias de bens - cfr. os artigos 1º do CIVA e 1º do Regime do Imposto sobre o Valor Acrescentado nas Transacções Intracomunitárias (RITI) aprovado pelo decreto-lei nº 290/92, de 28 de Dezembro.

O facto gerador do imposto é, pois, a transmissão, prestação, importação ou aquisição, o qual, ao preencher a previsão legal da norma de incidência, origina a relação jurídica de imposto.

Assim vistas as coisas, parece claro que estamos perante um imposto de obrigação única, porquanto, verificada a ocorrência do facto, logo nasce a respectiva relação jurídica de imposto. O que não muda só porque o sujeito passivo intervém, em regra, numa multiplicidade desses factos (vd. o artigo 2º do CIVA), pois, por força da norma de incidência, cada um desses factos é, só por si, e independentemente da sequência em que possa inserir-se, gerador da obrigação de imposto.

Mais claro é, ainda, se encarmos a questão do ponto de vista de quem é o verdadeiro contribuinte, aquele que suporta o imposto, o consumidor, pois este arca com ele cada vez que adquire um bem (cfr. o artigo 36º do CIVA).

Mas, se formos além da norma de incidência, e atentarmos no modo como é apurada a dívida de imposto do sujeito passivo, já as coisas se nos apresentam de modo mais opaco.

Reportando-nos, apenas, ao regime geral, a dívida do sujeito passivo “é calculada pelo método do crédito de imposto, traduzindo-se na

seguinte operação: aplicada a taxa ao valor global das transacções da empresa, em determinado período, deduz-se ao montante assim obtido o imposto por ela suportado nas compras desse mesmo período, revelado nas respectivas facturas de aquisição. O resultado corresponde ao montante a entregar ao Estado” - do preâmbulo do decreto-lei nº 394-B/84, de 26 de Dezembro, que aprovou o CIVA.

Correspondendo esse período temporal a um mês ou a um trimestre (artigos 28º e 40º do CIVA), respeitando a ele as obrigações de declaração e de pagamento, e o direito à dedução, e implicando, tudo, “a elaboração de uma conta corrente do contribuinte, debitada pelo montante da sua declaração periódica e creditada pelos pagamentos efectuados” (do citado preâmbulo), bem se percebe o impulso para a qualificação do imposto como periódico.

Pensamos, porém, que periódico é, apenas, o cumprimento daquelas apontadas obrigações de declaração e de pagamento, e o exercício daquele direito à dedução. E, se assim é, é-o por razões de exequibilidade prática, pois não seria viável apurar o valor acrescentado por cada sujeito em cada uma das operações por si realizadas.

Porém, essa periodicidade nada terá a ver com a natureza do imposto, que continua a incidir sobre cada uma das operações a ele sujeitas, isoladamente, ainda que se trate de operações que os mesmos sujeitos repetem amiúde, porém, sem que uma continue a outra, ou dela de qualquer modo dependa.

Quando, pelo falado método do crédito de imposto, se apura o montante devido pelo sujeito passivo, o que se está a fazer não é a determinar o imposto incidente sobre cada um dos factos tributários, mas, só, a calcular o montante global que o sujeito deve pagar ou recuperar, em resultado da soma do imposto que incidiu sobre cada um dos factos que constituem *outputs* (vendas), subtraído do que recaiu sobre os factos que constituem *inputs* (compras).

O imposto não se refere a um período de tempo, mas a um momento, o da operação sujeita; não incide sobre o resultado de uma actividade continuada, mas sobre a operação isolada; o facto tributário não tem natureza duradoura, mas instantânea; a obrigação de imposto não se renova em cada período, antes se esgota em cada operação.

Ou seja, o IVA não tem as características que a doutrina aponta para os impostos periódicos, apresentando, antes, as que distinguem os impostos de obrigação única.

Periódico, continuado, duradouro, é, só, o modo de apuramento do montante devido pelos operadores económicos em resultado das múltiplas operações sujeitas a imposto em que intervêm.

“Por outro lado, o IVA pode ser devido pela prática de um único acto tributável [art. 2.º, n.º 1, alínea a), 2.ª parte, do C.I.V.A.], tipo de situações em que será indefensável considerá-lo como um imposto de obrigação periódica. E, eventualmente, quando é praticada uma operação tributável, pode não ser detectável se é ou não o início de uma prática continuada.

Assim, o IVA caberá no conceito de imposto de obrigação única, pois só essa qualificação é adequada a todas as situações que podem surgir no âmbito de incidência deste imposto.

Para além disso, por aplicação do regime de apuramento do IVA, previsto nos artigos 19.º a 25.º do C.I.V.A., pode não resultar sequer uma dívida de imposto mas um crédito, no caso de os montantes que o sujeito passivo têm direito a deduzir superarem o imposto que liquidou no período e, mesmo nesse caso, continuam a existir os factos tributários que estão subjacentes ao IVA liquidado.

Por isso, não se podem confundir os factos tributários (actos autónomos entre si) que geram a dívida de imposto com os momentos (que, em certos casos, pode ocorrer com periodicidade) da entrega do imposto liquidado.

(...)

E é das características dos factos tributários e não dos momentos da entrega do imposto, se for devido, que se tem de partir para a caracterização do imposto”.

Acabamos de transcrever JORGE LOPES DE SOUSA, em anotação ao artigo 136º do CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO ANOTADO, a pág. 611 e 612 da 2ª edição.

Acrescente-se, ainda, que não milita contra a qualificação do IVA como imposto de obrigação única o artigo 88-A do CIVA, aditado pelo artigo 2º do decreto-lei nº 166/94, de 9 de Junho, ao dispor que “as liquidações referidas nos artigos 82º e 83º poderão ser agregadas por anos civis num único documento de cobrança”.

Trata-se, ainda aqui, de uma regra que não contende, nem com as características do facto tributário, nem com a natureza do imposto, respeitando, apenas, à sua cobrança.

Diga-se, por último, que a posição adoptada parece coincidir com a escolha do legislador da lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro, cujo artigo 43º alterou o artigo 45º nº 4 da LGT, o qual passou a dizer: “O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto em imposto sobre o valor acrescentado, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que verificou a exigibilidade do imposto”.

Ou seja, o legislador terá optado ele mesmo por qualificar o IVA como imposto de obrigação única, embora excepcionando-o do regime regra quanto à caducidade do direito à respectiva liquidação, reproximando-o do regime do artigo artº 88º nº 1 do CIVA, segundo o qual “só poderá ser liquidado imposto nos cinco anos civis seguintes àquele em que se verificou a sua exigibilidade”.

Procede, pois, a primeira conclusão das alegações do recurso. Importa retirar a consequência que cabe.

Da matéria de facto apurada consta que a liquidação impugnada foi notificada à recorrente em 12 de Outubro de 1999, respeitando o imposto a cada um dos quatro trimestres do ano de 1994.

No artigo 29º da petição que originou o presente processo a impugnante pretendeu estar caducado o direito da Administração a liquidar imposto relativamente aos 1º, 2º e 3º trimestres, invocando o disposto nos artigos 33º nº 1 do CPT e 88º do CIVA. Agora, nas alegações de recurso, alarga a sua ambição, e defende ter caducado o direito a liquidar relativo a todos os quatro trimestres. A divergência resulta, ao que parece, de a recorrente considerar que as liquidações lhe foram notificadas em 15 de Dezembro de 1999 (veja-se a segunda conclusão das suas alegações de recurso), quando o que vem provado é que essa notificação ocorreu em 12 de Outubro anterior [vd. a alínea d) da matéria de facto provada].

Ora, a verdade é que, como aponta o Exmº. Procurador-Geral Adjunto, em 12 de Outubro de 1999, e outra não é a data atendível, “já caducara o direito de liquidar quanto aos 1º, 2º e 3º trimestres de 1994, mas não caducara, ainda, o relativo ao 4º trimestre”.

3.3. A segunda questão que importa apreciar consiste em definir se o artigo 89º n.º 1 do CIVA, na redacção dada pelo decreto-lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, enferma de inconstitucionalidade, por contrariar os princípios da justiça e da proporcionalidade.

A invocada inconstitucionalidade assenta em que os juros não constituem sanção, e a taxa é superior à da inflação e por isso “excessiva, desproporcionada, inadequada” - cfr. o artigo 42º da petição inicial.

Na verdade, os juros em questão não têm carácter sancionatório. Antes visam compensar o Estado pelo atraso motivado pelo contribuinte na liquidação e, num segundo momento, na arrecadação do imposto, privando-o da disponibilidade dos meios financeiros necessários à prossecução dos fins a que se destinam as receitas fiscais.

Está bom de ver que, se a taxa de juro fosse inferior à da inflação, os juros não constituiriam, para o credor desapossado, qualquer compensação pela indisponibilidade do dinheiro; e o mesmo aconteceria se a taxa de juro equivalhesse à inflação. Em ambos os casos, o máximo que aconteceria era o credor ver-se compensado da desvalorização monetária ocorrida. Assim, e para que o credor seja compensado pela indisponibilidade do capital, forçoso é que o contribuinte relapso seja obrigado a satisfazer juros a taxa superior àquela em que a moeda se deprecia.

Deste modo, a taxa de juros não é, só por ser superior à inflação, “excessiva, desproporcionada, inadequada”.

E outra razão para que assim seja não a aponta a recorrente.

4. Termos em que acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo parcial provimento ao recurso, revogar, também parcialmente, a sentença impugnada, julgando procedente a impugnação e anulando a liquidação, no que concerne ao imposto respeitante aos 1º, 2º e 3º trimestres de 1994. No demais se nega provimento ao recurso, consequentemente se mantendo a sentença e o acto de liquidação.

Custas cargo da recorrente, na proporção do decaimento, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 24 de Setembro de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 24 de Setembro de 2003.

Assunto:

Emolumentos notariais. Escritura pública de alteração da sede e do modo de fiscalização dos negócios sociais. Compatibilidade com o direito comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O direito comunitário veda aos Estados-membros a cobrança de qualquer imposição, além do imposto sobre as entradas de capital, que não constitua direito com carácter remuneratório, em relação a uma escritura pública de alteração do pacto social - mudança do local da sede e do modo de fiscalização dos negócios.*

2 — *Estão nesse caso os emolumentos notariais cobrados a propósito da referida escritura, quando o Estado imponha a sua celebração como condição para a prossecução da actividade da sociedade, e quando tais emolumentos aumentem directamente na proporção do capital social, e não em função do custo do serviço prestado pelo notário.*

Recurso n.º 886/03. Recorrente: Fazenda Pública, Recorrida: EU-ROMINAS — Electro Metalurgia, S. A.; Relator: Ex.º Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre para este Supremo Tribunal Administrativo (STA) da sentença do Mm.º Juiz da 2ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou procedente a impugnação judicial do acto de liquidação de emolumentos notariais deduzida por **EUROMINAS - ELECTRO METALURGIA, S. A.**, com sede em Lisboa.

Formula as seguintes conclusões:

“1.

A douta decisão proferida no presente processo não considerou a específica alteração do contrato de sociedade a que a liquidação emolumentar respeitava.

2.

A escritura tituló exclusivamente a deslocação da sede [de Setúbal para Lisboa] e alteração da fiscalização da sociedade: não tituló aumento do capital.

3.

Como tal, a liquidação impugnada não está abrangida pelo disposto na Directiva n.º 69/335/CEE, relativa às operações de reunião de capitais, não podendo considerar-se proibida por ela.

Nestes termos, deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, revogada a sentença recorrida e julgada improcedente a pretensão da Impugnante”.

1.2. Contra-alega a recorrida, concluindo assim:

“a)

Os emolumentos cobrados e liquidados na escritura onde se procedeu à alteração parcial do contrato de sociedade, no que diz respeito à alteração da sede social da sociedade e forma de fiscalização da mesma, violam a Directiva Comunitária n.º 69/335/CEE, de 17/07, conforme a redacção que lhe foi dada pelas Directivas n.º 74/553/CEE, de 7/11, e n.º 85/303/CEE, relativamente à alínea c) do artigo 10º e alínea e) do número 1 do artigo 12.º

b)

Efectivamente, a cobrança de emolumentos por celebração de uma escritura abrangida por esta directiva, no âmbito de um sistema que se caracteriza pelo facto de os notários serem notários públicos e de os emolumentos, serem, em parte, entregues ao Estado para financiamento das suas funções, constitui uma imposição na aceção da mesma.

c)

Acresce que a escritura *sub judice*, que alterou parcialmente o contrato de sociedade, no que concerne a forma de fiscalização e a al-

teração da sua sede social, constitui uma imposição proibida, nos termos da alínea c) do artigo 10º da Directiva, uma vez que, de acordo com o Código do Notariado, a única forma de se proceder à alteração dos Estatutos de uma sociedade é por meio de escritura pública.

d)

Ora, assim sendo, esta escritura constitui uma formalidade prévia imposta legalmente, a que as sociedades estão adstritas a obedecer, para o pleno e regular exercício da sua actividade.

e)

Por outro lado, os emolumentos pagos constituem, conforme já exposto, uma imposição de carácter não remuneratório, uma vez que a quantia a pagar aumenta directamente e sem limites na proporção do seu capital social.

f)

Houve, pois, no momento de cobrança e liquidação dos emolumentos objecto de impugnação judicial por parte da ora Recorrida, uma violação daquela directiva.

g)

Em consequência da violação do direito comunitário, deverá o acto de cobrança e liquidação dos emolumentos ser declarado ilegal e, desta forma, ser anulado, procedendo-se à sua devolução acrescido dos respectivos juros indemnizatórios.

h)

A douda decisão teve em conta a aplicação correcta do direito comunitário, mais precisamente da Directiva supra-referenciada, bem como da Jurisprudência do TJCE, que constitui também uma fonte essencial do direito comunitário.

Nestes termos, não deverá ser dado provimento ao presente recurso, e, em consequência, ser julgada improcedente a pretensão do Recorrente e mantida a douda sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância”.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, pois não é aplicável ao caso a Directiva comunitária invocada na sentença para julgar procedente a impugnação.

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

2. A sentença recorrida apurou a factualidade seguinte:

«Factos Provados:

1.

Em 25/9/2001, no 27º Cartório Notarial de Lisboa, foi celebrada uma escritura pública tendo por objecto a alteração do pacto social da firma impugnante, “Eurominas - Electro Metalurgia, S.A.”, tudo conforme cópia que se encontra junta a fls. 10 a 12 dos autos e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

2.

Em virtude da escritura identificada no n.º 1 e na mesma data, foi elaborada e liquidada a conta emolumentar respectiva no valor total de € 5.968,77, sendo que do mencionado montante € 5.807,89 foram liquidados por aplicação das regras previstas no art.º 5, da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela portaria 996/98,

de 25/11 (cfr. cópia da conta emolumentar que se encontra junta a fls. 14 dos autos; informação exarada a fls. 23 a 27 dos autos);

3.

Em 25/9/2001, a impugnante efectuou o pagamento da conta identificada no n.º 2 (cfr. informação exarada a fls. 23 a 27 dos autos);

4.

Em 21/12/2001, deu entrada neste Tribunal a impugnação apresentada por “Eurominas - Electro Metalurgia, S.A.”, tendo por objecto a liquidação identificada no n.º 2 (cfr. carimbo de entrada aposto a fls. 1 dos autos).

Factos não Provados:

Provaram-se todos os factos constantes da impugnação, objecto de análise concreta e com interesse para a decisão da causa.»

3.1. A única questão a decidir no presente recurso é a de saber se os emolumentos notariais cobrados a propósito da celebração de uma escritura de alteração do pacto social de uma sociedade, consagrando a mudança da sua sede e a do regime de fiscalização dos seus negócios, constituem, ou não, uma imposição sem carácter remuneratório, na acepção do artigo 12º n.º 1 alínea e) da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Junho, proibida pela alínea c) do seu artigo 10.º

A sentença deu resposta afirmativa a tal questão, e nisso é, naturalmente, acompanhada pela recorrida. Pelo contrário, a Fazenda Pública reclama que, não titulando a escritura um aumento de capital, não está abrangida pela falada Directiva.

3.2. O artigo 4º da Directiva sujeita ao imposto sobre as entradas de capital, designadamente “a constituição de uma sociedade de capitais” e “o aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie” [alíneas a) e c) do n.º 1].

O artigo 10º proíbe a cobrança, com respeito às sociedades, associações ou pessoas colectivas com fins lucrativos, de qualquer imposição (além do imposto sobre as entradas de capital), seja sob que forma for, em relação:

a) às operações referidas no artigo 4º;

b) às entradas de capital, empréstimos ou prestações, efectuadas no âmbito das operações referidas no mesmo normativo;

c) 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.

Porém, o artigo 12º, n.º 1, alínea e), “em derrogação do disposto nos artigos 10º e 12º”, permite aos Estados-membros cobrar “direitos com carácter remuneratório”.

3.3. A primeira subquestão a decidir consiste, pois, em ver se a taxa em causa está incluída na previsão de alguma das alíneas do artigo 10º, afigurando-se evidente que não cabe nem na da alínea a) nem na da b), posto que a escritura onerada titulou uma alteração da sede e do modo de fiscalização dos negócios sociais, sem nenhuma relação, quer com a constituição da sociedade, quer com o aumento do seu capital.

Importa, assim, saber se a mesma escritura consubstancia formalidade prévia ao exercício da actividade a que a sociedade esteja sujeita, em consequência da sua forma jurídica.

O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) já teve oportunidade de justificar a razão de ser desta disposição:

A Directiva visa promover a livre circulação de capitais, fazendo desaparecer os impostos indirectos aplicados pelos vários Estados-membros e instituindo um imposto cobrado de uma só vez e de igual nível, independentemente do Estado que o aplicar.

Assim, mesmo nos casos em que se não trate, directamente, de imposições incidentes sobre reuniões de capitais, a sua exigência pode pôr em causa esses objectivos, pois, sendo cobradas por causa de formalidades legadas à vida jurídica da sociedade, condiciona, quando a formalidade seja obrigatória, o exercício da actividade social, de forma, aliás, desigual, conforme o Estado-membro. Ou seja: se o Estado-membro se abster de cobrar qualquer imposição aquando da formalidade constitutiva da sociedade, cumprindo a Directiva, mas o fizer adiante, quando a sociedade pretenda introduzir qualquer alteração no pacto, e ele exija o cumprimento de nova formalidade, cobrando então a imposição, frustrar-se-iam os intentos da Directiva, se tal imposição fosse autorizada, a pretexto de não respeitar a reuniões de capitais.

Ora, a alteração do contrato social, seja qual for a natureza dessa alteração, implica, entre nós, a sua formalização mediante escritura pública, por força do disposto no artigo 80º n.º 2 alínea e) do Código do Notariado.

Estamos, pois, perante uma formalidade a que está sujeita a sociedade recorrida, em consequência da sua forma jurídica, e que é prévia ao exercício da sua actividade, posto que, sem ela, tal exercício não pode iniciar-se (no caso da constituição) ou prosseguir (no caso da alteração do pacto social - ver, a propósito, os acórdãos do TJCE de 26 de Setembro de 2000, processo n.º C-134/99, e 21 de Junho de 2001, processo n.º C-206/99).

Como se escreveu no acórdão da Sexta Secção do TJCE de 29 de Setembro de 1999, no processo C-56/98, “tem características idênticas ao imposto sobre as entradas de capital uma imposição sobre a forma de emolumentos cobrados pela celebração de escrituras públicas de alteração da denominação social e da sede de uma sociedade de capitais, quando essa imposição é calculada em função do capital social da sociedade”.

Como assim, o Estado português está impedido de cobrar, a propósito da celebração da falada escritura, qualquer imposição, seja qual for a sua forma, a não ser que se trate de “direitos com carácter remuneratório” - artigos 10º alínea c) e 12º, n.º 1, alínea e) da Directiva.

3.4. Com efeito, a alínea e) do n.º 1 do artigo 12º não admite a cobrança de “direitos com carácter remuneratório”.

Mas, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), aliás seguida, como não pode deixar de ser, por este STA, uma imposição como aquela que nos ocupa, cobrada por ocasião da celebração de escritura notarial titulando a modificação do pacto da sociedade, e cujo montante aumenta directamente (ainda que, presentemente, com um limite máximo) na proporção do capital social, constitui uma imposição que não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no artigo 12º, n.º 1, alínea e), da Directiva.

Para este efeito - o de definir se o tributo assume ou não carácter remuneratório, à luz daquela norma -, e contra o entendimento que parece ser o da recorrente, não importa que a escritura pública respeite a um aumento de capital ou a outra qualquer modificação do pacto. O que distingue uma imposição com carácter remuneratório de outra a que falta esse carácter não é a natureza do facto titulado pelo acto notarial. Sendo a imposição calculada por referência ao capital social da sociedade interveniente, aumentando o seu montante, directamente, em função dele, e não em função do custo do serviço prestado pelo órgão que a liquida, não constitui um preço ou remuneração, antes assumindo características idênticas às do imposto, conforme vem afirmando o TJCE - veja-se, por todos, o já citado acórdão de 29 de Setembro de 1999 no processo n.º 56/98, além dos de 20 de Abril de 1993, processo C-71/91, e 21 de Junho de 2001, no processo n.º C-206/99.

Assim, os emolumentos impugnados não têm carácter remuneratório, na acepção do artigo 12º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335, e são proibidos por força da alínea c) do seu artigo 10º.

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 sentença impugnada. Sem custas.

Lisboa, 24 de Setembro de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* (com a declaração junta) — *Vitor Meira* (subscrevendo a declaração de voto do Exm.º Cons.º Brandão de Pinho).

Declaração de voto

Como resulta do respectivo preâmbulo, a Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17Jul69, pretendendo dar execução a um dos objectivos do Tratado de Roma - arts. 99º e 100º -, “criou uma união económica com características análogas às de um mercado interno” - e considerou condição essencial para o atingir “promover a livre circulação de capitais”.

Pelo que se procuraram harmonizar os impostos indirectos que incidem sobre as uniões 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 de capitais, deve ser de vínculo idêntico em todos os estados-membros”, procurando 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 - art.º 3º -, como quanto à incidência real - art.º 4º -, aqui incluindo nomeadamente a constituição de uma sociedade de capitais - al. a) do n.º 1 -, a transformação em sociedade de capitais de uma 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 10º - qualquer outra imposição, relativamente aos itens ali previstos, ressaltando apenas os referidos no artº 12, nomeadamente - al. e) - “os direitos com carácter remuneratório”.

Pretendeu-se, pois, a tributação por uma só vez e em um único imposto.

Assim, como se assinala no presente aresto, “mesmo nos casos em que se não trate, directamente, de imposições incidentes sobre reuniões de capitais, a sua exigência pode pôr em causa esses objectivos, pois, sendo cobradas por causa de formalidades ligadas à vida jurídica da sociedade, condiciona, quando a formalidade seja obrigatória, o exercício da actividade social ... Ou seja, se o Estado-membro se abster de cobrar qualquer imposição aquando da formalidade constitutiva da sociedade, cumprindo a Directiva, mas o fizer adiante, quando a sociedade pretenda introduzir qualquer alteração no pacto e ele exija o cumprimento de nova formalidade, cobrando então a imposição, frustrar-se-iam os intentos da Directiva, se tal imposição fosse autorizada, a pretexto de não respeitar as reuniões de capitais.

Estamos, pois, perante uma formalidade a que está sujeita a sociedade recorrida em consequência da sua forma jurídica e que é prévia ao exercício da sua actividade, posto que, sem ela, tal exercício não pode iniciar-se (no caso da constituição) ou prosseguir (no caso da alteração do pacto social).

Daí que o TJCE venha decidindo ter características idênticas ao imposto sobre as entradas de capital uma imposição, sobre a forma de emolumentos cobrados pela celebração de escrituras públicas de alteração da denominação social e da sede de uma sociedade de capitais, quando essa imposição é calculada em função do capital social da sociedade”.

Cfr. os Acds. de 21Set00, Proc. C-19/99, e 26Set00, Proc. C-134/99.

Todavia, parece nem ser necessário, para o efeito, “ficcional” que a formalização obrigatória em escritura pública - artº 80º nº 2 al. e) do Cód. Notariado - da alteração da denominação social ou da sede da sociedade - constitui “formalidade prévia ao exercício de uma actividade” - postulado pelo artº 10º al. c) da Directiva, para proibição da incidência real do imposto sobre as entradas de capital.

É que tal situação parece directamente coberta pelo seu artº 4º nº 3, ao dispor que «não se considera constituição, na acepção da al. a) do nº 1 - que sujeita ao imposto “a constituição de uma sociedade de capitais” -, qualquer alteração do acto constitutivo ou dos estatutos de uma sociedade de capitais . . .».

Certo que, numa primeira leitura, poderia ver-se ali uma excepção à tributação estabelecida no nº 1: se o imposto incide sobre a constituição da sociedade de capitais e a dita alteração estatutária se não considera constituição, então esta não seria tributada no imposto sobre as entradas de capital.

Abrindo caminho à sua tributação noutra sede, nomeadamente emolumentar, como a que está em causa nos autos [mesmo que não tivesse “carácter remuneratório” - artº 12º al. e)].

E este tribunal já decidiu em tal sentido - cfr. o recente Ac. de 02Jul03, Rec. 874/03, que o ora declarante, aliás, subscreveu.

Mas não será essa a melhor visão das coisas, embora correspondente à interpretação literal do preceito.

Isto porque contraria frontalmente a apontada *ratio*: cobrança por uma só vez de um único imposto; sublinhe-se de novo.

Assim, aquele nº 3 quer antes significar que a alteração do acto constitutivo ou dos estatutos da sociedade não é tributada porque já o foi a respectiva constituição pelo que como que é englobada ou compreendida nesta.

Ou de outro modo: faz-se equivaler ou integra-se na “constituição” da sociedade, as ditas alterações ao pacto social.

Mas, assim sendo, e porque já houve tributação no imposto sobre as entradas de capital, também tais alterações não podem ser incidentes de emolumentos como o dos autos, calculados unicamente em função do capital social da sociedade e, pois, sem carácter remuneratório.

É claro que o exposto apenas respeita e só vale relativamente à “constituição de uma sociedade de capitais”, ou seja, à dita al. a) do nº 1 do artº 4º da Directiva.

Mas já não, por exemplo, quanto ao “aumento de capital” - al. c).

Pelo que um novo aumento de capital será incidente do imposto sobre as entradas de capital pois não vale, para o efeito, o disposto naquele nº 3, ainda que se concretize efectivamente aí uma alteração do pacto social.

Tal só tem validade para a al. a) do artº 4º.

Por outro lado, também não são, aí, incluídos - pelo que são legais - outras “imposições” quando não está em causa a predita reunião de capitais não sendo, pois, aí aplicável a Directiva, como é o caso nomeadamente do registo e aquisição de imóveis, constituição de propriedade horizontal, etc.

Cfr. os Acs de 07-05-03 Rec. 92/03, 02-04-03 Rec. 1909/02, 26-03-03 Rec. 01919/02, 12-03-03 Rec. 1866/02, 05-02-03 Rec. 1559/02, 11-12-02 Rec. 1058/02.

Assim, repensando na presente argumentação e jurisprudência referida do TJCE, revejo a posição expressa como adjunto no citado Ac. de 02Jul03, votando o presente aresto.

Brandão de Pinho.

Acórdão de 24 de Setembro 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 1.ª Instância não tiver como fundamento exclusivo matéria de direito - art.º 32 n.º 1 al. b) do ETAF.

Recurso n.º 1746/02. Recorrente: IMOLISBOA — Projectos Imobiliários, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por IMOLISBOA - PROJECTOS IMOBILIÁRIOS, S A, da sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa, que julgou improcedente a impugnação judicial pela mesma deduzida contra a “liquidação da tarifa de ligação de esgotos, no montante de 27 388 204\$00”.

A impugnante concluiu nomeadamente que:

“c) Ora, tendo a Recorrente pago por três vezes e em três diferentes momentos uma mesma taxa de ligação de esgotos (em 3/11/1993, 1 087 401\$00; em 22/08/1994, 767 056\$00, e em 3/05/1999, 27 388 204\$00) e não podendo tais pagamentos ser imputados a obras de execução e ligação do ramal privado de esgotos ao ramal público, não existe causa jurídica justificativa para a exigibilidade à Recorrente da taxa controvertida nestes autos.

d) Pelo que, suscitando-se fundadas dúvidas sobre a existência e quantificação do facto tributário aqui em causa, deverá o mesmo ser anulado nos termos do disposto no artigo 100º, nº 1 do CPPT”.

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 na predita conclusão c).

E, ouvida, a recorrente veio sustentar a competência do STA, já que, em síntese, “não alegou que se deveriam ter considerado provados certos factos mas, antes, que tais factos se encontram provados e demonstrados nos autos”, como “resulta, directa ou indirectamente, por remissão para os autos, do disposto na alínea e) da parte III (conclusão fáctico-jurídica) da sentença recorrida”, como da própria acta da audiência de julgamento.

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:

“a) Os serviços competentes da Câmara Municipal de Lisboa procederam à liquidação da taxa/tarifa de ligação ao colector da rede geral de esgotos do prédio sito na Rua Tomás da Fonseca - Torre A e H, em Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de S. Domingos de Benfica, sob o artº 2199, no valor de 27 388 204\$00, tendo-a posto à cobrança em Maio de 1999 e expedido, via CTT, à impugnante, que o recebeu, o aviso para pagamento desse tributo durante o referido mês de Maio de 1999 - cfr. fls. 17;

b) A ora impugnante reclamou graciosamente contra tal liquidação, em 30 de Agosto de 1999, o que originou o processo administrativo nº 12906/DOGEC/99, o qual foi objecto de despacho final de indeferimento, notificado à impugnante em 17/04/2000 - cfr. fls. 19 e 20 e processo administrativo junto por linha;

c) Em 30 de Maio de 1999 procedeu a ora impugnante ao pagamento da dívida impugnada nos serviços da CML - cfr. fl. 18;

d) A ora impugnante requereu, em 15 de Novembro de 1993, à Câmara Municipal de Lisboa, a construção do ramal de esgotos e sua ligação ao colector geral - cfr. fl. 1 do proc. 512/93;

e) Os trabalhos de construção do ramal de esgotos para ligação ao colector geral do prédio identificado em a) que antecede, foram

executados por empreiteiro ao serviço da impugnante, tendo as respectivas despesas sido suportadas pela ora impugnante - cfr. fls. 29, 30, 64 a 66;

f) Entre Novembro de 1993 e Agosto de 1994 ocorreu a ligação do prédio identificado em a) que antecede à rede geral de esgotos - cfr. fls. 11 do proc. 12906/DOGEC/99;

g) O prédio identificado em a) que antecede foi avaliado e inscrito com o valor patrimonial de esc. 3 912 600 600\$00, com base no qual os serviços da CML procederam à liquidação referida em a) que antecede - cfr. 10 e 11 do proc. 12906/DOGEC/99;

h) A presente impugnação judicial deu entrada nos serviços da Câmara Municipal de Lisboa em 02 de Maio de 2000, os quais, ao abrigo do disposto no artº 111º do CPPT, reapreciaram o acto de liquidação e mantiveram-no, tendo remetido a impugnação a este Tribunal, onde deu entrada em 12 de Setembro de 2000 - cfr. fls. 2, 3 e 34;

i) Dá-se aqui por reproduzido, para todos os efeitos legais, o conteúdo dos documentos constantes de fls. 86, 87 e 91 a 120 dos autos.”

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, na referida conclusão c) a recorrente afirma, por um lado, que pagou “por três vezes e em três diferentes momentos uma mesma taxa de ligação de esgotos”, cujo quantitativos refere, nos ditos termos, quando, no ponto, a sentença deu como provado a liquidação e pagamento da dívida impugnada, no montante de 27 388 204\$00, em 30/5/99 - cfr. al.s a) e c) do probatório -; não, assim, que fosse a mesma taxa que a recorrente tivesse pago por três vezes.

E, por outro lado, afirma a mesma recorrente não poderem “tais pagamentos ser imputados a obras de execução e ligação do ramal privado de esgotos do ramal público” quando o dito probatório estabelece - al. e) - que “os trabalhos de construção do ramal de esgotos para ligação ao colector geral do prédio foram executados por empreiteiro ao serviço da impugnante”, que suportou as respectivas despesas, sendo que a sentença não estabeleceu tal imputação.

Ainda, afirma a recorrente - conclusão d) - suscitarem-se “fundadas dúvidas sobre a existência e quantificação do facto tributário”, matéria que, por factual, este STA também não syndica.

Cfr. por todos, os Acds. de 30/04103, Rec. 241/03, de 23/10/02 Rec. 1152/02 e de 11/12/02 Rec. 1434/02, versando sobre idêntico inciso normativo - o art 121º nº 1 do CPT.

Finalmente, não compete e este tribunal a apreciação dos depoimentos das testemunhas, salvo o disposto na parte final do nº 2 do artº 722º do CPCivil, que não está ora em causa.

Em suma, o recurso versa também - e abundantemente até, como se viu - matéria de facto.

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

Assim, tais fundamentos factuais do recurso importam a incompetência deste STA para dele conhecer, fazendo, antes, radicá-la no dito TCA.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 Euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 24 de Setembro de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.



DIÁRIO DA REPÚBLICA

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

PREÇO DESTE NÚMERO € 9,20 (IVA INCLUÍDO 5%)

Depósito legal n.º 25 495/89

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.