



DIÁRIO DA REPÚBLICA

17 de Setembro de 2004

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

**Decisões proferidas pela 2.ª Secção
(Contencioso Tributário)
Decisões em subsecção
em matéria de contencioso tributário geral
durante o 4.º trimestre de 2003**

Acórdão de 1 de Outubro de 2003.**Assunto:**

Juros de mora.

Doutrina que dimana da decisão:

Os juros de mora são um acessório do crédito, pelo que devem ter a mesma graduação.

Recurso n.º 102/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Gaiafrio — Equipamentos Hoteleiros, Ld.ª.; Relator: Ex.ºmº Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

Por apenso ao processo de execução fiscal, a Fazenda Pública veio reclamar créditos de IRC, IVA e contribuições de segurança social.

Por sentença de fls. 30 e 31, o Tribunal Tributário do Porto reconheceu e graduou os créditos reclamados, mas nada disse quanto aos juros de mora da dívida exequenda.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a Fazenda para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 40 e seguintes, nas quais concluiu que a sentença graduou o crédito exequendo, não mas não procedeu à graduação dos juros de mora respeitantes ao mesmo crédito.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o Mº Pº emitiu duto parecer nos termos do qual as alegações devem ser interpretadas como configurando uma nulidade de sentença por omissão de pronúncia, e essa nulidade verificar-se.

Corridos os vistos legais cumpre decidir.

Ao contrário do duto entendimento do Mº Pº, entendemos que não é caso de nulidade de sentença por omissão de pronúncia, mas caso de pronúncia por força da lei. Com efeito, lendo o requerimento de reclamação de créditos, vemos que nele não se faz referência aos juros de mora da quantia exequenda.

O que acontece que é a sentença padece de erro de julgamento, pois não fez a graduação que a lei exige.

Nos termos do artº 8º do DL 73/99, de 16 de Março, as dívidas provenientes de juros de mora gozam dos mesmos privilégios que por lei sejam atribuídos às dívidas sobre que recaírem.

Os juros são um acessório do crédito, pelo que devem acompanhar o mesmo na graduação.

Assim acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso e em alterar a graduação de créditos feita pela sentença recorrida, ficando assim graduados os créditos:

1 — Os créditos de IRC, IVA e juros de mora do crédito exequendo referente a IVA, IRS e IRC;

2 — Os créditos da segurança social e juros de mora respectivos, a par da quantia exequenda e respectivos juros de mora.

Sem custas.

Lisboa 1 de Outubro de 2003. — Almeida Lopes (relator) — António Pimpão — Brandão de Pinho.

Acórdão de 1 de Outubro de 2003.**Assunto:**

Omissão de pronúncia. Nulidade de sentença ou acórdão.

Doutrina que dimana da decisão:

É nula, por omissão de pronúncia [arts. 668º, n.º 1, al. d), e 660º, n.º 2, do Código de Processo Civil], a decisão judicial (sentença ou acórdão) que não conheça de questão colocada pelas partes e que não tenha resultado prejudicada, no seu conhecimento, pela solução dada a outras.

Recurso nº 104/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Belmiro Barbosa Vieira; Relator: Ex.ºmº Juiz Consº Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douda sentença de verificação e graduação de créditos reclamados no processo de execução fiscal n.º 100494.8/98 da Repartição de Finanças de Marco de Canaveses, proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 1º Juízo, 2ª Secção, relativamente à ordem de graduação do reclamado crédito de IRS e quanto à não graduação dos peticionados juros moratórios do crédito exequendo emergente de dívida de IVA, dela interpôs o presente recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, o Ex.ºmº Representante da Fazenda Pública.

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

1. *O crédito de IRS e respectivos juros de mora, graduado em 6º lugar, deve ser graduado em 3º lugar, logo após o crédito garantido por hipoteca, e antes dos créditos que gozam da garantia da penhora, por força do privilégio contido no art.º 111º do CIRS;*

2. *O crédito exequendo e respectivos juros de mora, deve ser graduado logo após o crédito de IRS, em 4º lugar, de harmonia com o previsto nos arts. 822º, nº1, do CC, e 8º do DL nº 73/99, de 16/3 (cfr. art.º 40º do LGT).*

3. *A douda sentença recorrida violou o disposto nos arts. 733º, 736º, 822º do CC, 11º do CIRS, e 8º do DL nº 73/99.*

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

O Ex.ºmº Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois sucinto mas duto parecer opinando pelo provimento do presente recurso, na medida em que, sustenta, houve omissão de pronúncia relativamente aos também peticionados juros de mora do crédito exequendo.

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

Têm razão quer a Recorrente Fazenda Pública, quer o Ex.ºmº Magistrado do Ministério Público, designadamente no que concerne à invocada nulidade de sentença por alegada omissão de pronúncia.

Na verdade, compulsadas as alegações e conclusões do presente recurso jurisdicional à luz do decidido pela impugnada sentença de verificação e graduação de créditos - cfr. fls. 85 a 88 dos autos, seguro

é que a Recorrente Fazenda Pública persegue também a conveniente e devida graduação dos juros de mora do crédito exequendo a que se refere expressamente a certidão dada a execução - fls. 1 e 2 do apenso e a que por, por claro e manifesto lapso, a sindicada sentença não só não se referiu expressamente na parte decisória, como, mesmo na parte discursiva do respectivo texto, a eles, aos questionados juros de mora, se não referiu.

Assim, importa concluir que na decisão impugnada se omitiu, com efeito, graduação e até qualquer referência à questão colocada pela oponente - da graduação dos juros de mora referentes à quantia exequenda -, questão que, tal como também atentamente anota o Ilustre Procurador-Geral-Adjunto, não resultava nem resultou prejudicada pelo conhecimento e decisão dados ao demais.

Daí que, sem necessidade de outros ou melhores considerandos, já perante o disposto nas disposições conjugadas dos artigos 660º, n.º 2, cfr. art.º 668º, n.º 1, al. d), e n.º 3, ambos do CPC, aplicáveis *ex vi* do art.º 2, al. e), do CPPT, sabido como é que ao juiz cumpre, na sentença e sob pena de nulidade desta, tratar e resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, apenas com a apontada excepção decorrente da prejudicialidade que, aqui, repete-se, também não se verificava, Imperioso seja concluir pela, implicitamente, invocada nulidade por omissão de pronúncia, nulidade que, aliás, o Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste STA, acolhendo, também arguiu, e que nos termos dos apontados preceitos legais e também face ao estatuído pelo art.º 125º do CPPT, demanda a procedência do presente recurso jurisdicional, com a consequente baixa dos autos ao tribunal recorrido para, aí se suprir aquela nulidade, Nulidade que, procedendo como se deixou dito, aqui prejudica o conhecimento do demais alegado em sede de recurso jurisdicional.

Pelo exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar verificada a alegada omissão de pronúncia que demanda a arguida nulidade de sentença e, consequentemente, dar provimento ao presente recurso jurisdicional.

Sem custas.

Lisboa, 1 de Outubro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Almeida Lopes* — *Baeta de Queiroz* (entendo que não há missão de pronúncia quando a sentença gradua "a quantia exequenda" como, no caso, acontece, e essa quantia engloba, conforme a certidão executiva, juros compensatórios e moratórios. Daí que vote vencido).

Acórdão de 1 de Outubro de 2003.

Assunto:

Despacho liminar. Convite. Omissão não gera nulidade.

Doutrina que dimana da decisão:

Como o art.º 110º, n.º 2, do CPPT, impõe ao juiz um dever prudencial de convidar a suprir qualquer deficiência ou ir-

regularidade da petição inicial de impugnação judicial, a omissão desse dever prudencial não acarreta nulidade por omissão de acto legalmente devido.

Recurso nº 281/03. Recorrente MNT - Informática, Electrónica e Telecomunicações, L.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Acordam, em conferência, na 2ª Secção do Contencioso Tributário do STA:

Com fundamento em inexistência de facto tributário, a contribuinte M.N.T. - Informática, Electrónica e Telecomunicações, L.ª, com sede no Largo do Leão, 12-A, Centro Comercial Leão, Loja 16, 1000-188 Lisboa deduziu impugnação judicial contra "as fixações de lucros tributáveis em sede de IRC e IVA" praticadas no Processo nº 245 do 4º Bairro Fiscal de Lisboa.

Por despacho de fls. 610 e 611, o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa indeferiu liminarmente a petição inicial por esta ser inepta, pois a impugnante cumulou ilegalmente a impugnação de IVA com a impugnação de IRC, nos termos do art.º 104º do CPPT.

Não se conformando com este despacho, dele recorreu a impugnante para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 623 e seguintes, nas quais concluiu pela violação do art.º 104º do CPPT e pela nulidade do despacho por omissão de cumprimento do disposto no art.º 508º, n.ºs 1, al. a), e 2, do CPC.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o M.º Pº não emitiu parecer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A primeira questão é a da nulidade do despacho recorrido pelo facto de o M.º Juiz *a quo* não ter convidado a impugnante a suprir a excepção dilatória da cumulação ilegal de pedidos praticada na petição inicial.

Nos termos do art.º 104º do CPPT na impugnação judicial podem, nos termos legais, cumular-se pedidos em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão.

Assim, por força desta norma não se podem cumular pedidos relativamente a tributos de diferente natureza.

Ora, a recorrente cumulou um pedido de anulação de IRC com um pedido de anulação de IVA. Trata-se de dois impostos de diferente natureza, pois o IVA é um imposto sobre o consumo e o IRC é um imposto sobre o rendimento. Logo, não podia a impugnante cumular aqueles dois pedidos, pois não há identidade da natureza dos tributos.

Em face desta circunstância da falta de identidade de natureza dos tributos, deve o juiz fiscal indeferir liminarmente a petição inicial ou deve convidar o impugnante a suprir a irregularidade de cumulação de pedidos, a fim de ele optar por um deles e desistir do outro?

O M.º Juiz *a quo* optou pela nulidade de todo o processado, resultante da ineptidão da petição inicial e indeferiu liminarmente essa petição.

Entende o recorrente que o M.º Juiz *a quo* deveria ter convidado a suprir a excepção dilatória. E, não o tendo feito, omitiu a prática de um acto que a lei prescreve (art.º 508º, n.º 2, do CPC), pelo que o despacho é nulo.

Não há dúvidas de que, por determinação da lei (artº 104º do CPPT) é ilegal a cumulação de uma impugnação de IVA com uma impugnação de IRC. Bem ou mal, é assim que a lei determina.

Nem segundo a lei processual civil nem segundo a lei processual fiscal o juiz de 1ª instância estava obrigado a convidar a impugnante a suprir a excepção dilatória.

Vejamos em primeiro lugar a questão segundo o direito processual civil.

Nos termos do artº 508º, nº 1, als. a) e b), do CPC, findos os articulados o juiz profere despacho destinado a

— providenciar pelo suprimento de excepções dilatórias, nos termos do nº 2 do artigo 265º;

— convidar as partes ao aperfeiçoamento dos articulados, nos termos dos números seguintes.

Os números seguintes abrangem o disposto no n.º 2 do art.º 508º, que manda o juiz convidar as partes a suprir irregularidades dos articulados.

Ora, essas irregularidades dos articulados são as indicadas na al. b) e não as excepções dilatórias indicadas na al. a), ambas do nº 1 do artº 508º.

Logo, o n.º 2 do artº 508º, ao qual a recorrente se agarrou para sustentar a sua tese de nulidade do despacho que não mandou convidar a suprir a irregularidade, não tem aplicação ao caso dos autos, pois nós estamos em face de uma excepção dilatória e não de uma irregularidade do articulado.

O suprimento das excepções dilatórias tem lugar nos termos do artº 265º, nº 2, do CPC. E este preceito diz que o juiz providenciará officiosamente pelo suprimento dos pressupostos processuais e só manda convidar as partes a suprir a falta de pressupostos processuais “quando estiver em causa alguma modificação subjectiva da instância” o que não é o caso dos autos, pois não estamos em face de uma coligação de interessados, mas de cumulação de pedidos.

Logo, temos de concluir que havia uma cumulação ilegal de pedidos (por força da lei que assim determina), que essa cumulação ilegal é uma excepção dilatória [arts. 494º, al. b), e 193º, n.º 1, e al. c) do nº 2 do CPC] e que essa excepção dilatória gera absolvição da instância (artº 288º, nº 1, al. e), do CPC).

Em conclusão, não foi praticada qualquer nulidade de acto ou de processo, pois o M.º Juiz *a quo* não estava obrigado a convidar a recorrente a escolher qual o imposto cuja impugnação deveria prosseguir e qual o imposto cuja impugnação terminava.

Aliás, esta medida tinha o defeito de sacrificar uma das impugnações, quando a recorrente, mediante duas petições iniciais corrigidas pode aproveitar do prazo de impugnação para os dois impostos, nos termos do artº 476º do CPC.

Do ponto de vista do direito processual fiscal, manteve-se o despacho liminar do juiz (artº 110º, nº 1, do CPPT) e previu-se que o juiz possa convidar o impugnante a suprir, no prazo que designar, qualquer deficiência ou irregularidade (nº 2 do artº 110º).

Trata-se de um dever prudencial do Juiz, cuja falta de cumprimento nunca pode acarretar nulidade por omissão da prática de um acto que a lei prescreve, pois quem praticou irregularidade ou acto viciado foi a parte e não o juiz. Quem deu causa à omissão de convite para correcção da irregularidade foi a parte e não o tribunal. Ora, quando as partes dão causa às omissões do tribunal não podem arguir nulidades resultantes dessa causa (artº 203º, nº 2, do CPC).

Em conclusão: não se verifica a apontada nulidade do despacho recorrido.

Quanto ao fundo, entende a recorrente que o artº 104º do CPPT não impede a cumulação de pedidos que estejam numa relação de dependência ou de conexão.

Mas não tem razão, o que o artº 104º do CPPT proíbe é a cumulação de pedidos respeitantes a tributos de diferente natureza.

Não está aqui em causa a cumulação de pedidos dependentes ou conexos, mas de pedidos respeitantes a impostos de natureza diferente. Ora, o artº 104º proíbe essa cumulação.

Daí que o despacho recorrido não mereça censura.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em negar provimento ao recurso e confirmam o despacho recorrido.

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria (mas beneficia de apoio judiciário).

Lihoa, 1 de Outubro de 2003. — *José Joaquim Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 1 de Outubro de 2003.

Assunto:

Execução de julgado. Emolumentos. Art. 10º, nº 4, da Lei nº 85/01, de 4/8.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Ao deduzir (à quantia a pagar em execução de sentença) o valor correspondente aos emolumentos devidos nos termos das novas tabelas, e da parcela correspondente à participação emolumentar dos funcionários dos registos e notariado, o Director Geral dos Registos e do Notariado não ofende o caso julgado formado pela sentença anulatória da liquidação de emolumentos e pela proferida na consequente execução de julgado.

II — Essa “compensação” ou “encontro de contas”, resulta obrigatoriamente da lei (art. 10º, nº 4, da Lei nº 85/01, de 4/8).

Recurso nº 313/03-30; Recorrente: Director-Geral dos Registos e do Notariado; Recorrida: IBERSOL, SGPS; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. IBERSOL, SGPS, com sede na Praça do Bom Sucesso, 105 a 109, 9º, PORTO, veio, por apenso a um processo de impugnação, requerer a execução de sentença.

O M.º Juiz do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou procedente o pedido, ordenando que o “Estado proceda no prazo de dez dias ao pagamento à impugnante da quantia

de Esc. 15.006.000\$00, acrescida dos juros compensatórios pedidos a contar desde a data do pagamento até ao termo do prazo de pagamento voluntário em 17/2/2001 e após esta data dos juros de mora.

A Direcção-Geral dos Registos e Notariado devolveu a quantia respectiva, mas deduziu o valor de 6.841,25 euros, em obediência ao disposto no n.º 4 do art. 10º da Lei n.º 85/2001, de 4/8.

Veio então a requerente Ibersol, SGPS, solicitar se requisitasse ao Conselho Superior de Magistratura uma ordem de pagamento, a seu favor, no referido montante de 6.841,25 euros, dando-se assim integral cumprimento ao caso julgado.

O M.º Juiz deferiu o requerido, ordenando se “solicite ao Conselho Superior de Magistratura que emita a ordem de pagamento no valor de 6.841,25 euros, a favor do requerente, nos termos do n.º 2 do art. 12º do DL 256-A/77, de 17/6.

Inconformado com esta decisão, o DIRECTOR-GERAL DOS REGISTOS E DO NOTARIADO interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

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 (74.849,61 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 6 841,25 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 10.º 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 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 art.10º, n.º4, nunca foi declarada pelo Tribunal Constitucional, único órgão competente para o fazer (Cfr. art. 233º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa e art. 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 n.º 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. Em cumprimento de uma ordem que lhe foi dirigida pelo Conselho Superior da Magistratura, a Direcção-Geral solicitou, nesta data, ao Instituto de Gestão Financeira e Patrimonial da Justiça que depositasse à ordem daquele Conselho, a quantia de 6 841,25 euros, correspondente ao montante da participação emolumentar deduzida.

Contra-alegou a requerente, ora recorrida, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O conteúdo do dever de executar a decisão requerida nos presentes autos não resulta do n.º 4 do art. 10º da Lei n.º 85/2001 mas do trânsito em julgado da sentença, da Constituição da República (arts. 205º, n.º 2, e 266º, n.º 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 n.º 4 do art. 10º da Lei n.º 85/2001: qualquer acto que desrespeite o conteúdo da douda 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 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 nos arts. 205º, n.º 2, e conseqüentemente do art. 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.ºs 3, 110º; 111º e art. 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 coactivas;

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, o disposto na citada Directiva 69/335/CEE, do Conselho; EM SUMA:

15. O abatimento de uma quantia a título de “participação emolumentar” é ilegal, por violação do disposto nos arts. 205º, n.º 2, 266º, n.º 2, da Constituição da República e nos arts. 95º e 96º da L. P. T. A. e arts. 5º e segs. do D. L. n.º 256-A/77, e do direito comunitário, nomeadamente, da Directiva 69/335/CEE, do Conselho.

O EPGA emitiu douto parecer, defendendo que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

3. Formulada em termos gerais, a questão a decidir é esta: há ofensa de caso julgado?

Concretamente, está em causa saber se ao deduzir o valor correspondente aos emolumentos devidos nos termos das novas tabelas, e da parcela correspondente à participação emolumentar dos funcionários dos registos e notariado, o recorrente ofendeu o caso julgado.

O M.^{mo} Juiz, acolhendo a tese da recorrida, entende que sim.

De passo que ordenou a restituição da importância que, calculada de acordo com a nova lei, o recorrente reteve, operando assim a respectiva “compensação”.

Será que, operando a “compensação”, nos préditos termos, o recorrente ofendeu o caso julgado?

A questão já foi suscitada perante este Supremo Tribunal, sendo que a resposta a esta questão não tem sido unívoca.

Por nós, entendemos, após reanálise da questão, que a referida “compensação” não constitui ofensa do caso julgado.

Aderimos à tese condensada no acórdão deste STA de 02/07/2003 (rec. n.º 388/03), segundo a qual a “compensação” ou “encontro de contas”, a que se refere o art. 10º, n.º 5, da Lei n.º 85/01, de 4/8, não contraria o caso julgado formado pela sentença anulatória da liquidação e pela proferida na consequente execução de julgado.

Escreveu-se no citado aresto:

“Todavia, a Administração operou a “compensação” prevista no art. 10º, n.º 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 n.º 996/98, de 25Nov, com as alterações introduzidas pelas Portarias 1007/A/98, de 2Dez, e 684/99, de 24Ago - o que se concretizou através do DL. 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*, pag. 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 exercício 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 accertamento, 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 accertamento judicial”. O caso julgado implica o reconhecimento da existência de determinadas circunstâncias e a sua qualificação jurídica - pag. 128 -. Mas não mais».

E tendo em conta que a anulação teve por causa um erro nos pressupostos de direito e sendo certo que, quer a sentença anulatória, quer a decisão proferida no processo de execução de julgado tiveram em conta o novo Regulamento Emolumentar dos Registos e Notariado aprovado pelo Dec.-Lei n.º 322-A/2001, de 14 de Dezembro, este não faz parte do “accertamento” decisório, pelo que a aplicação deste diploma não se encontra coberta pelo 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.

Daí que, ao mover-se dentro do novo quadro legal, efectuando a “compensação” aí prevista, o recorrente não violou o caso julgado.

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 ilegitimamente 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.” Acresce dizer que, no caso, mercê da referida lei (art. 10º, n.º 4, da Lei n.º 85/01), tal “compensação” é até obrigatória.

É certo que a requerente, ora recorrida, defende que o acto que operou a liquidação e que deu lugar à supradita compensação, enferma de vício de violação de lei, já que a lei que está na sua génese viola preceitos constitucionais e comunitários.

Só que a eventual apreciação desse vício haveria de ser suscitada em impugnação judicial autónoma, tendente à respectiva anulação desse acto.

Vale isto por dizer que ao operar a “compensação” efectuada com base no atrás referido diploma legal, o recorrente agiu legalmente, pelo que a decisão recorrida não pode manter-se.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, julgando-se legal a “compensação” efectuada pelo recorrente.

Custas pela requerente (ora recorrida), fixando-se a taxa de justiça em 75 euros neste Supremo Tribunal, e em três unidades de conta na 1ª Instância.

Lisboa, 1 de Outubro de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queirós* — *Alfredo Madureira* (vencido, de harmonia com entendimento que acolheram os acórdãos de 26/03/03 e 24/09/03 — processos n.ºs 1560/02/30 e 627/03-30, respectivamente, que relatei).

Acórdão de 1 de Outubro de 2003.

Assunto:

Oposição. Dívida resultante de incumprimento do contrato de fornecimento de serviço telefónico. Prescrição.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Estando em causa a cobrança de uma dívida resultante de incumprimento do contrato de fornecimento de serviço telefónico, não lhe é aplicável o regime de prescrição das dívidas tributárias, não obstante, à data, a execução correr pelos tribunais fiscais.

II — Aplica-se a tais situações o regime do Código Civil com as suas causas de interrupção do prazo prescricional e de contagem do novo prazo.

Recurso: 470/03-30. Recorrente: Construções Lourenço, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

Construções Lourenço, L.ª, deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Castelo Branco oposição à execução que lhe foi instaurada por dívida à Telecom.

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

Tendo a oponente interposto recurso para o Tribunal Central Administrativo foi por este Tribunal negado provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.

Continuando inconformada recorreu então a oponente para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a revogação de tal decisão, formulando as seguintes conclusões:

1. A dívida em causa tem natureza civil e baseia-se em eventual incumprimento do contrato de fornecimento de serviço telefónico, enquadrando-se, para efeito, de prescrição, no disposto no artigo 310º, al. g), do Código Civil e, para efeitos de regime processual de cobrança, no C.P.P.T.

2. Acolhendo este entendimento, o Tribunal Central Administrativo, porque não dispunha no processo de elementos suficientes designadamente o processo executivo para apurar o período de tempo que decorreu desde que se iniciou o prazo prescricional (um ano após as datas das facturas) até à instauração do processo executivo, ordenou a ampliação da matéria de facto relevante à apreciação da questão da prescrição das dívidas exequendas.

3. Todavia, o Tribunal *a quo*, não cumpriu o ordenado, designadamente, não apurou qual o período de inércia processual não imputável à contribuinte, o que motivou novo recurso.

4. Ao contrário da posição outrora assumida quer pelo Tribunal *a quo*, quer pelo Ministério Público, entendeu, agora, aquele mesmo Tribunal que para determinar a questão da prescrição, em toda a sua extensão, seria aplicável o Código Civil, e ainda que, por assim, o artº 34º do CPT, sendo norma substantiva aplicar-se-ia somente às dívidas de natureza tributária.

5. Sendo dívidas de natureza civil e como no C.C. não existe norma semelhante à do artigo 34º do CPT, perante a inércia processual da Fazenda Pública, não se verificaria a prescrição.

6. Face à natureza deste processo de cobrança de dívidas civis regulada pela lei tributária -, a norma do artº 34º do CPT não tem carácter substantivo mas antes uma natureza mista simultaneamente substantiva e adjectiva, facto que lhe confere um estatuto diferente, não permitindo uma igualdade de armas entre credor e devedor.

7. É que, na verdade, a exequente nos presentes autos não é o antigo CTT/TLP, mas sim a Administração Fiscal, com todas as prerrogativas que a lei tributária lhe confere.

8. Ora, com o devido respeito, a posição do Tribunal *a quo* acima referida redundaria numa manifesta injustiça e num total prejuízo para quem é parte passiva neste tipo de processo.

9. O facto genético da dívida remonta aos meses de Novembro e Dezembro de 1989 e Janeiro de 1990; porém, o processo executivo foi notificado à ora recorrente apenas em 2/11/92, momento em que se verificou a interrupção da prescrição anulando-se, por isso, todo o prazo anteriormente decorrido.

10. Após a apresentação da oposição, a ora recorrente só foi notificada para a inquirição das testemunhas que arrolou em 14 de Maio de 1997, ou seja, mais de dois anos depois da apresentação da oposição.

11. Tendo sido notificada para apresentar alegações escritas em 16/06/97, só foi notificada da sentença da Tribunal de 1ª Instância em 24/01/2001.

12. Desde a verificação do facto genético da dívida até àquela data decorrem mais de 5 anos [artigo 309º, al. g) do Código Civil] sem que se verificasse a ocorrência de qualquer outro facto interruptivo ou suspensivo da prescrição, para além das que a seguir se descreminam:

13. Outubro de 1992 data da instauração do processo executivo a Março de 1995 - data da citação da ora requerente; entre Abril de 1995 data da apresentação da oposição a Maio de 1997 data da inquirição de testemunhas e entre Junho de 1997 data da apresentação das alegações escritas até 24/01/2001, data da sentença em 1ª Instância.

14. Porém, nos termos da segunda parte do nº 3 do artº 34º do CPT, os efeitos da interrupção da prescrição cessam uma vez que o processo esteve parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano.

15. No recurso para o Tribunal *a quo* a recorrente deixou demonstrado que na decisão o Juiz de 1ª instância não relevou toda a prova testemunhal produzida, nem ponderou, de forma suficiente, os documentos e fotografias juntos aos autos.

16. Dos depoimentos das testemunhas resulta que estas conheciam os factos dos autos e explicaram sobejamente a razão de ciência desse conhecimento e, nomeadamente que, à data dos factos, constataram que os fios telefónicos aéreos e exteriores tinham sido vandalizados por terceiros mostrando-se descarnados, o que era visível a olho nu.

17. Igualmente ficou demonstrado pelas testemunhas que, a ora recorrente se apressou a informar tal facto aos TLP de Portimão, que dois fiscais dos TLP se deslocaram ao local tendo concluído o acima descrito e que, dali, se tinham efectuado chamadas telefónicas para Angola e Inglaterra.

18. Declararam, ainda, as mesmas testemunhas não terem tido necessidade de tomar outras providências porquanto os serviços dos TLP em Portimão garantiram ir resolver o assunto, o que despreocupou a recorrente, até ser confrontada com as facturas dos TLP, a que sempre reagiu esclarecendo que as mesmas, face ao sucedido não eram da sua responsabilidade (docs. 10 e 11 junto aos autos).

19. Os documentos acima aludidos não foram igualmente considerados, bem como as fotografias que evidenciavam a vandalização dos fios exteriores, não tendo o Tribunal de 1ª instância pronunciado sobre se as mesmas diziam, de facto, respeito à situação dos autos.

20. De acordo com os próprios funcionários dos TLP, os fios em causa encontravam-se a vários metros do solo em local que não estava à guarda da recorrente e que não era imediatamente visível para os funcionários desta.

21. A recorrente - como bem diz o Tribunal a quo - só “é responsável pelo uso do telefone”, mas não por fios telefónicos que ficam exteriores e a alguma distância das suas instalações.

22. A ponderação de toda a prova produzida sempre levaria a decisão diversa da prolatada pelo Juiz de 1ª instância.

23. Na sua decisão o Juiz de 1ª instância pondera como muito frágil a prova testemunhal produzida, e não considera os documentos e fotografias juntos aos autos por não saber se as mesmas diziam de facto respeito à situação em concreto, isto apesar de as testemunhas garantirem que assim era.

24. Não esclarecendo o Tribunal de 1ª instância que razões, motivos ou factos, lhe permitiram adquirir tal convicção.

25. Se é certo que em processo tributário vigora o princípio da livre apreciação de provas, não é menos certo que o julgador terá de explicar em sede de fundamentação no que baseou essa convicção, o que não é o caso dos autos.

26. O Tribunal de 1ª Instância, ao arrepio do que estabelece o artigo 208º, n.º 1, da C.R.P., não esclareceu ou fundamentou as razões, motivos ou factos em que baseou a sua decisão.

27. Também o C.P.C., aplicável por remissão expressa do artº 2º do CPT, esclarece que a convicção do julgador há-de estar devidamente fundamentada, indicando-se os motivos, de facto e de direito, a indicação das provas e respectivo exame crítico que serviram para formar aquela convicção.

28. A fundamentação deve igualmente ser suficiente, indicando todas as razões determinantes da respectiva decisão, baseadas na prova ao alcance do tribunal e ser clara, isto é, acessível à compreensão do destinatário, não sofrendo de obscuridade, contradição ou insuficiência.

29. A livre apreciação de prova não pode ser um acto deixado ao critério puramente subjectivo do julgador, mas antes na valoração racional e crítica que permita objectivar aquela apreciação.

30. E as razões em que se baseou a douda decisão não são apoiadas na prova produzida nos autos.

31. Assim, a douda decisão violou a normas constantes do artº 208º da Constituição e ainda os artigos 659º do CPC e 142º, nº 2, do CPT.

32. A douda decisão violou ainda as normas constantes dos arts. 310º, al. g), do CC e 34º, 286º, al. d), 233º nºs 1 al. b), e 2, e 259º do CPT.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por as conclusões 15ª a 30ª não poderem ser apreciadas por questionarem matéria de facto e por não estar prescrita a dívida exequenda face ao regime legal então vigente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

É a seguinte a matéria de facto fixada pelas instâncias:

1 - na 1ª Repartição de Finanças do Concelho da Covilhã corre termos contra a oponente o processo de execução fiscal 0612-92/100742.4, por dívida respeitante a prestação de serviço telefónico dos meses de Novembro e Dezembro de 1989 e Janeiro de 1990, relativo ao posto com o nº 411886, instalado nas obras de construção do Edifício Flor da Rocha, sito no Sítio dos Castelos, Praia da Rocha, Portimão;

2 - com o telefone aí instalado desde Novembro de 1988, encomendavam-se materiais e dava-se conta do decurso dos trabalhos à sede da Construções Lourenço, Ld^a, sita na Covilhã;

3 - meses houve que a conta telefónica não ultrapassou 10.000\$00 por mês;

4 - nos ditos meses de Novembro e Dezembro de 1989 e Janeiro de 1990, a facturação foi, respectivamente, de 158.914\$00, 202.196\$00 e 38.743\$00, a motivar reclamação junto do operador telefónico.

5 - Bem como e em cumprimento do superiormente decidido -, por análise do processo executivo, também obtém demonstração que:

- quanto ao facto genético da dívida: motiva a execução dívida respeitante a prestação de serviço telefónico dos meses de Novembro e Dezembro de 1989 e Janeiro de 1990, relativo ao posto com o nº 411886, instalado nas obras de construção do Edifício Flor da Rocha, sito no Sítio dos Castelos, Praia da Rocha, Portimão;

- quanto à data de instauração do processo executivo: foi o processo executivo instaurado em 30 de outubro de 1992;

- quanto ao período de tempo do processo executivo sem movimentação processual por facto não imputável à executada: em 30 de Novembro de 1992 foi emitido mandado de penhora; em 28 de Março de 1995 foi feita penhora e citada a oponente a fim de deduzir oposição, requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento; em 17 de Abril de 1995 foi apresentada a oposição; em 24 de Maio de 1995 foi determinada a suspensão da execução até decisão do pleito, conquanto o valor do bem penhorado se reputou de suficiente para garantia da dívida e acrescido.

6 - Em 2.11.92 foi remetido postal sob registo para citação da executada, nos termos do artº 275º nº 2 do CPT (v. informação de fls. 21).

7 - Os presentes autos estiveram conclusos para decisão desde 18.3.98 até 23.1.2001 (v. fls. 100 a 105).

8 - Nos meses de Junho, Agosto, Setembro e Outubro de 1989 os valores pagos pela recorrente relativamente a chamadas telefónicas foram, respectivamente, de 9.653\$00, 9. 716\$00, 5.589\$00 e 6.050\$00 (v. docs. de fls. 10 a 13).

9 - Após reclamação da recorrente relativamente aos valores elevados das facturas referentes aos meses de Novembro e Dezembro de 1989 e Janeiro de 1990, a Telecom, ora exequente, concluiu, após averiguações, que não assistia razão à recorrente na sua reclamação, porquanto não se verificou qualquer avaria, erro de leitura ou de contabilização no período em causa (v. doc. de fls. 18, cujo conteúdo se dá por reproduzido).

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

No que tange à divergência factual que a recorrente manifesta relativamente aos factos assentes pelas instâncias está este Supremo Tribunal Administrativo impedido de sobre eles se pronunciar, como refere o Ministério Público, atento o disposto no artigo 21º nº4 do ETAF que apenas lhe permite em processos inicialmente julgados na 1ª instância conhecer de matéria de direito. Improcedem assim as conclusões 15ª a 30º do recurso.

Apreciemos agora a questão da prescrição que a recorrente sustenta ter ocorrido, como aliás já havia feito no recurso interposto para o Tribunal Central Administrativo.

A dívida em cobrança respeita ao pagamento de serviços telefónicos cuja liquidação a recorrente questiona. Trata-se pois de uma dívida

civil e não tributária, não obstante a sua cobrança se fazer à época através do processo de execução fiscal. Não lhe é por isso aplicável o regime previsto no artigo 34º do Código de Processo Tributário que se refere à prescrição das obrigações tributárias. Como referem AJSousa/JSPaixão na nota 9 ao artigo 34º do Código de Processo Tributário anotado, “este regime de prescrição só é aplicável às obrigações tributárias. Às obrigações não tributárias susceptíveis de serem cobradas coercivamente no processo de execução fiscal...aplica-se a prescrição do Código Civil”. Assim sendo há que apurar se, face a tal código, estará ou não prescrita a dívida.

Nos termos do artigo 310º do Código Civil prescrevem no prazo de 5 anos, em contrário do prazo ordinário que é de 20 anos (artigo 309º), várias dívidas de entre as quais interessa aqui considerar as previstas na alínea g) que consigna “quaisquer outras prestações periodicamente renováveis”. Estarão neste caso as dívidas telefónicas aqui em apreço, que se renovam mensalmente ou as respeitantes a fornecimentos de energia eléctrica a que respeita o acórdão da Relação de Lisboa de 24.11.1976 (in *BMJ* 263-291) citado no acórdão recorrido.

Sendo pois de 5 anos o prazo prescricional no caso vertente vejamos agora se, em concreto, terá o mesmo decorrido, atendendo a eventuais interrupções ou suspensões do dito prazo. Vejamos então os elementos factuais relevantes:

1. A execução foi instaurada em 30 de Outubro de 1992.

2. Em 2 de Novembro de 1992 foi efectuada a citação por aviso postal registado, nos termos do artigo 275º do Código de Processo Tributário.

Face ao disposto no artigo 323º do Código Civil a prescrição interrompe-se pela citação seja qual for o processo a que o acto pertence. O prazo entretanto decorrido, segundo determina o artigo 326º do Código Civil fica inutilizado e começa a correr novo prazo, sem prejuízo do disposto nos nºs 1 e 3 do artigo seguinte, referindo-se este nº 3 ao termo do prazo de prescrição por motivo processual não imputável ao titular do direito. Ora no caso vertente, ao contrário do que acontece quanto às dívidas tributárias em que se pode assacar à Fazenda Pública a responsabilidade pelas demoras no processo que conduzam ao decurso do prazo prescricional, nem o devedor nem o credor podem ser considerados responsáveis pelas demoras de tramitação processual que possam levar ao decurso do prazo prescricional. Por outro lado, o nº1 referido estabelece que se a interrupção resultar de citação o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo. Assim sendo, terá de considerar-se correcta a decisão do acórdão recorrido que considerou não verificada a prescrição da dívida exequenda, não ocorrendo a violação das normas invocadas.

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.

Lisboa, 1 de Outubro de 2003. — *Vitor Meira* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 1 de Outubro 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.º n.º 1, al. b), do ETAF.*
- II — *Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo — art. 42.º n.º 1, al. a), do ETAF.*
- 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 la Instância não deu como provados.*

Recurso n.º 623/03-30, em que são recorrente a Fazenda Publica; recorridos António Maria dos Reis e Mulher e de que foi relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira

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

Inconformada com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1.ª Instância de Faro que julgou procedente a impugnação judicial antes deduzida por António Maria dos Reis e mulher, ambos nos autos convenientemente identificados, e, em consequência, anulou a questionada liquidação de IRS referente ao ano de 1995, dela interpôs recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Representante da Fazenda Pública.

Apresentou desde logo — cfr. fls. 125 — 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 documentos que agora constam de fls. 131 a 160.

Os Impugnantes e aqui Recorridos contra-alegaram — cfr. fls. 167 a 173 — questionando o despacho de admissão do presente recurso, invocando a eventual extemporaneidade das alegações apresentadas, alegando também e ainda deficiente representação/patrocinio da Recorrente Fazenda Pública e, a final, sustentando a bondade e acerto da impugnada decisão, reclamam a sua confirmação.

Depois, neste Supremo Tribunal, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público suscitou a *questão prévia* da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, al. b), e 41.º, n.º 1, al. a), do ETAF, sufragando entendimento de que o presente recurso não versa exclusivamente matéria de direito,

Uma vez que, aduziu, nas conclusões c) e d) das respectivas alegações a Recorrente Fazenda Pública invoca factos que a sindicada sentença não fixou nem considerou para decidir como decidiu.

Notificada para, querendo, se pronunciar sobre a referida *“questão prévia”* — art.º 704º do CPC —, a Recorrente nada disse.

Seguidamente colhidos os vistos legais, cumpre agora decidir. Em primeiro lugar e porque prejudicial, da suscitada questão prévia, questão que não pode deixar de proceder, procedência que, aliás e como vem de relatar-se, a própria Recorrente não controverte.

Na verdade e como atentamente evidenciou o Ilustre Procurador Geral junto deste Supremo Tribunal, nas apontadas conclusões 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. 119 e 120, sob II de 1º a 7º —, que

c) *Por outro lado, a imobilização definitiva do barco “Serra d’Arga” não teve como consequência a cessação definitiva da actividade de pescas desenvolvida pela impugnante.*

d) *O impugnante continuou a desenvolver a sua actividade, utilizando para isso outras embarcações afectas a essa mesma actividade.*

O que, por si só e tal como vem arguido, significa que a recorrente não circunscreve, como deveria e 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.

Já que, nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais, seja antes hierarquicamente competente para dele conhecer, tal como vem requerido, o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Pelo exposto e nos termos dos referidos arts. 32º, n.º 1, al. b), e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF, face ao disposto no art. 705º n.º 1 do CPC, para o julgamento sumário pelo Relator, por maioria de razão e sem necessidade de outros ou melhores considerandos ou formalidades,

Acordam os Juizes desta Secção em julgar verificada a suscitada *“questão prévia”* e, consequentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso,

Indicando como competente, para tanto, a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Sem custas, por delas estar isenta a Recorrente.

Lisboa, 1 de Outubro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 1 de Outubro de 2003.

Assunto:

Emolumentos do Registo Comercial. Directiva 69/335 (CEE). Registo de alteração do objecto social. Taxa. Proporcionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os emolumentos registrais têm a natureza de taxas pois representam a contrapartida do serviço traduzido no acto do registo.*
- 2 — *O seu montante, calculado nos termos da tabela constante da Port. 996/98, de 25/11, não viola o princípio da proporcionalidade.*
- 3 — *Os emolumentos calculados pela inscrição da alteração do objecto social de uma sociedade não têm carácter remuneratório e por isso, é vedada a cobrança nos termos dos arts. 10º, al. c), e 12º, nº 1, al. e), da Directiva 69/C35/LEE.*

Recurso nº 887/2003, em que são recorrente a Companhia de Distrib. Integral Logista SA, recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Companhia de Distribuiccion Integral Logista, SA - Sucursal em Portugal, inconformada com a sentença do Mº juiz do T. T. de 1ª Instância de Lisboa, que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação de emolumentos ao Registo Comercial, daquela interpôs recurso para este STA, terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, em síntese, afirma:

1 - Os emolumentos liquidados têm natureza de verdadeiros impostos; como não foram criados por lei ou decreto-lei autorizado, mas sim pela Portaria 996/98, de 25/11, violam os arts. 103º, nº 2, e 165º, nº 1, al. i), da C.R.P..

2 - A terem natureza de taxa, a respectiva liquidação não respeitou o princípio da proporcionalidade e, por isso, viola o artº 266º da C.R.P.

3 - Violam o artº 10º, alínea c), da Directiva 69/335/CEE.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Mº. Magistrado do Mº. P., junto deste STA foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir:

A sentença recorrida regista e seguinte matéria de facto.

1 - Em 10/10/2001, foi celebrada uma escritura pública tendo por objecto a alteração do objecto social da impugnante, tudo conforme documentos juntos a fls. 46 a 65 do apenso e cujo conteúdo se dá aqui por inteiramente reproduzido;

2 - No dia 29/10/2001, em virtude do pedido de registo comercial da referida escritura, foi elaborada a liquidada a conta emolumentar respectiva no valor total de ≥ 5.958,14 (cfr. documento junto a fls. 46 do apenso aos presentes autos);

3 - Em 29/10/2001, a impugnante efectuou o pagamento da conta identificada no nº 2 (cfr. informação exarada a fls. 2 a 5 do apenso aos presentes autos);

4 - Em 24/1/2002, deu entrada neste tribunal a impugnação apresentada por "Companhia de Distribuiccion Integral Logista, SA - Sucursal em Portugal", tendo por objecto a liquidação identificada no nº 2 (cfr. carimbo de entrada aposto a fls. 1 dos autos).

Posto isto, vejamos se o tributo impugnado tem natureza de taxa ou de imposto.

O traço diferenciado entre aquele e este assenta na unilateralidade ou bilateralidade dos tributos; enquanto a taxa tem carácter bilateral e sinalagmático, o imposto tem estrutura unilateral.

Este pressupõe a capacidade contributiva do sujeito passivo; aquela assenta na corresponsabilidade económica que deva existir entre a van-tagem do sujeito passivo e prestação que vai realizar (v. Diogo Leite de Campos e Mónica Leite de Campos, *D. R. Tributário*, 1966, fls. 27 e seguintes).

Por sua vez, diz-nos o artº 4 da L.G.T. que os impostos assentam na capacidade contributiva revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património; por outro lado, as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.

Em termos gerais, estaremos perante uma taxa sempre que exista sinalagma, ainda quando não exista correspondência entre o seu montante e o custo do bem ou serviço prestado (v. Acs. T.C. 205/87, *D.R. I* de 3/7/87 e 640/95, *D.R. II* de 20/1/96).

Volvendo ao caso dos autos, temos que os emolumentos cobrados são a contrapartida do serviço traduzido no acto do registo requerido.

E, porque ocorreu o dito nexa sinalagmático, tanto basta para qualificar como taxa o tributo impugnado, que, assim, escapa à previsão dos arts. 103º, nº 2, e 165º, nº 1, al. i), da CRP, o diploma legal que o prevê, não sofrendo de inconstitucionalidade orgânica ou formal.

Por outro lado e no que respeita ao seu montante afirma-se, na esteira do Ac. do T.C. de 12/3/02 (*D.R.* de 28/5/02, II Série), tirado a propósito de emolumentos notariais, cujo paralelismo com os registrais é evidente, que tais tributos não só têm a natureza de taxa como não é excessivo ou manifestamente desproporcionado o seu montante.

Mas será que a liquidação emolumentar em causa viola o artº 10º, al. c), da Directiva 69/335/CEE?

Consta do seu preâmbulo o seguinte:

O objectivo do Tratado é criar numa união económica, sendo necessário promover a livre circunstância de capitais.

E, mais adiante:

Considerando que os impostos indirectos que incidem sobre as reuniões dos capitais, actualmente em vigor nos Estados membros, designadamente o imposto a que estão sujeitas as entradas de capitais nas sociedades e o imposto de selo sobre os títulos, dão origem a discriminações, duplas tributações e disparidades que dificultem a livre circulação de capitais, devendo, consequentemente, ser eliminado por via da amortização.

Por uma vez, o artº 10º, al. c), da Directiva dispõe assim:

Além do imposto sobre as entradas de capital os Estados membros não cobrarão no que diz respeito às sociedades, associações ou pessoas colectivas com fins lucrativos, qualquer imposição, seja sob que forma for, em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que a sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica.

A proibição de cobrar de qualquer outra imposição, como o T.J.C.E. afirma no Ac. de 21/Junho/2001, proc. C-206/99, "é justificada pelo facto de, embora estas imposições não incidem enquanto tais, sobre as entradas do capital, são cobradas em razão de formalidades ligadas

à forma jurídica da sociedade, isto é, o instrumento utilizado para reunir capitais, pelo que a sua manutenção poderia por igualmente em causa os objectivos prosseguidos pela Directiva 69/335”.

Ora, a inscrição aqui em causa, que consistiu na alteração do objecto social da recorrente, constitui, por força do artº 36º, al. c), do CR. Comercial, uma formalidade essencial ligada à forma jurídica da sociedade indicada e que condiciona o exercício e a prossecução da actividade desta.

Deve, pois considerar-se que esta imposição tem características idênticas ao imposto sobre as entradas de capital.

Se assim não fosse, o objectivo prosseguido pela citada directiva poderia ser frustrado.

De facto, como se salientou no acórdão do T.J.C.E. de 29/Set/99, Proc. C-56/98, ... ”os Estados membros, embora abstendo-se de tributar as reuniões de capitais enquanto tais, poderiam tributar esses mesmos capitais quando ocorresse alguma modificação dos estatutos de uma sociedade de capitais.

Em suma, estamos perante uma inscrição que constitui uma formalidade a que está sujeita a recorrente, em consequência da sua forma jurídica, que condiciona o exercício e prossecução da sua actividade.

Assim, a imposição impugnada só poderá ser cobrada se se tratar de um direito com carácter remuneratório previsto na alínea e) do nº 1 do artº 12º da citada Directiva.

A dita imposição, como se vê do artº 1º da Tabela de emolumentos do Registo Comercial, na medida em que aumenta (ainda que com um limite máximo), directamente em função do capital social da sociedade interveniente e não em função do custo do serviço prestado, não constitui um preço ou remuneração mas sim um tributo sem carácter remuneratório e, por isso, proibida é a sua cobrança (v. Ac. TJCE de 29/Set/99, proc. C-56/98 e Ac. S.T.A 24/Set/03, rec. 886/03, ainda que a propósito de emolumentos notariais).

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a sentença recorrida, anulando a liquidação impugnada. Sem custas.

Lisboa, 1 de Outubro de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 1 de Outubro de 2003.

Assunto:

Actos ou negócios jurídicos nulos ou anuláveis constantes de documento autêntico.

Doutrina que dimana da decisão:

O artº 32º do CPT ao estabelecer no seu nº 1 que ”os actos ou negócios jurídicos nulos ou anuláveis constantes de documentos autênticos produzem os correspondentes efeitos jurídico-tributários enquanto não houver decisão judicial

a declará-los nulos ou a anulá-los...” impede que possa conhecer-se de tal nulidade, a título incidental, em processo de impugnação do acto tributário da liquidação uma vez que o legislador exige que tal declaração de nulidade ocorra em decisão judicial autónoma.

Recurso n.º 889/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Arnaldino dos Santos Carneiro e Mulher; Relator: Ex.º Cons.º Juiz 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 1ª Instância de Braga julgou procedente a impugnação do acto tributário da liquidação de IRS de 1993 e, por isso, manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. Está provado nos autos que os negócios subjacentes à liquidação de IRS do ano de 1993, foram simulados.

2. Sendo negócios simulados são nulos.

3. Constam de documentos autênticos escritura pública.

4. Logo produzem os correspondentes efeitos jurídicos tributários, enquanto não houver decisão judicial a declara-los nulos ou a anulá-los.

5. Não se provou que tivesse existido essa decisão judicial.

6. Foi violado o artigo 32º do CPT, em vigor à data dos factos.

Os impugnante defendem a manutenção da sentença recorrida acrescentando que o artº 32º do CPT na interpretação da recorrente FP é inconstitucional.

O EMMP entende que o recurso merece provimento pois que:

O facto tributário que fundamenta a liquidação impugnada é a venda, em 1993, por 40.000.000\$00 de um prédio que, em 1990, comprara por 1.500.000\$00.

Esta compra e venda foi celebrada por escritura pública tendo este negócio sido simulado não havendo sido declarada em decisão judicial a nulidade do respectivo negócio.

Nos termos do artº 32º do CPT devia ser mantida a liquidação impugnada uma vez que os negócios jurídicos nulos ou anuláveis, constantes de documento autêntico, produzem os correspondentes efeitos jurídico-tributários enquanto não houver decisão judicial a declará-los nulos ou anuláveis sendo esta a norma aplicável uma vez que quer os factos tributários, quer o procedimento tributário são anteriores a 1-1-99, data da entrada em vigor da LGT que revogou tal norma.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. A administração fiscal (AF) procedeu à liquidação, por ter verificado que, relativamente a 1993 os impugnantes não declararam qualquer parcela do rendimento obtido com a venda, em 29.10.93, do dito prédio elementos oficiais constantes do processo de liquidação;

2. A AF ateu-se aos valores de aquisição de 1 500 000\$00, constante da escritura de 03.07.90, e de realização de 40.000 000\$00, constante de um contrato promessa outorgado pelos impugnantes e terceiro - elementos oficiais constantes do processo de liquidação;

3. Os impugnantes decidiram declarar falsamente que vendiam o prédio em questão, de acordo com o suposto comprador, Joaquim

Pires, para o furtarem a uma eventual penhora que pudesse seguir-se ao facto de o impugnante ter sido considerado, pela sua entidade patronal, implicado num desfalque de 5 000 000\$00 depoimentos das testemunhas e do Joaquim Pires, este num processo de inquérito preliminar que correu termos no Tribunal Judicial de Vila Nova de Famalicão;

4. Aquele acordo foi concretizado por escritura pública de 20.03.84 escritura a fls. 7 e segs. e ditos depoimentos;

5. De igual modo, os impugnantes e aquele Joaquim Pires fizeram idêntico acordo, agora de sentido contrário, concretizado pela escritura de 03.07.90 cópia da escritura constante do processo de liquidação e ditos depoimentos;

6. Nunca os impugnantes deixaram de ocupar e fruir completamente o prédio, até à sua venda real, em 1993, nem o Joaquim Pires alguma vez o ocupou ou fruiu ditos depoimentos;

7. Os negócios jurídicos a que se referem as escrituras de 1984 e 1990 não foram declarados nulos por alguma decisão judicial acordo das partes;

8. O impugnante aufer 360 euros mensais e a impugnante 192 euros mensais, têm dois filhos que estudam e vivem numa casa da mãe dele, sem pagar renda; não têm qualquer prédio, nem automóvel, nem mais rendimentos - docs. de fls. 59 e 60.

3.1. E perante o quadro factual referido a sentença em apreciação julgou procedente a impugnação e anulou o acto tributário da liquidação impugnado.

A sentença recorrida entendeu que, nos termos do artº 371º, n.º 1, do CC, o que os notários podem, normalmente, perceber, no contacto que mantêm com os outorgantes de uma escritura de compra e venda é se eles declaram pretender vender e comprar, e já não se essa é a sua vontade real, sendo que a aperceberem-se de que estão a colaborar numa compra e venda simulada, não celebrarão a escritura pelo que não é o facto de as vendas terem sido sujeitas a escritura pública que pode determinar o destino do pleito.

É que ao celebrar a escritura de compra e venda do prédio, em 1984, nem os impugnantes o quiseram vender nem os pretendos compradores o quiseram adquirir, tendo sido intenção confessa dos impugnantes subtrair o bem a uma eventual penhora que garantisse um crédito da entidade patronal do impugnante sobre este, pelo que pode falar-se aqui no intuito de enganar terceiros a que se refere o artº 240º, n.º 1, do CC.

É que o negócio simulado é nulo, segundo o n.º 2 do mesmo normativo, sendo nula a venda de bens alheios, nos termos do artº 892º do CC ao que acresceria que a nulidade é invocável a todo o tempo por qualquer interessado e pode ser declarada oficiosamente pelo tribunal artº 286º do CC.

E sendo nulo o negócio de 1984, também o será o de 1990, posto que, neste, embora não se ponha já a questão da intenção de enganar alguém (antes pelo contrário, ela foi a de fazer as coisas regressar à sua real configuração), aparece alguém a vender uma coisa que não lhe pertence, visto que, sendo nula a venda de 1984, nunca a propriedade sobre o prédio se transferiu para os seus supostos compradores.

Concluiu que a data que nos aparece como de aquisição do prédio, pelos impugnantes, é de 1979, relativamente à qual (até porque está em questão um prédio urbano, já aquando da doação) não se põe

a questão de mais valias, colocada pela liquidação ver artº 5º, n.º 1, do DL 442-A/88, de 30.11, sendo a liquidação ilegal.

3.2. Entende o EMMP que o recurso merece provimento devendo manter-se a liquidação impugnada pois que o facto tributário que fundamenta a liquidação impugnada é a venda, em 1993, por 40.000.000\$00 de um prédio que, em 1990, comprara por 1.500.000\$00.

Acrescenta que esta compra e venda foi celebrada por escritura pública tendo este negócio sido simulado não havendo sido declarada em decisão judicial a nulidade do respectivo negócio.

Conclui que, nos termos do artº 32º do CPT, devia ser mantida a liquidação impugnada uma vez que os negócios jurídicos nulos ou anuláveis, constantes de documento autêntico, produzem os correspondentes efeitos jurídico-tributários enquanto não houver decisão judicial a declará-los nulos ou anuláveis sendo esta a norma aplicável uma vez que quer os factos tributários, quer o procedimento tributário são anteriores a 1-1-99, data da entrada em vigor da LGT que revogou tal norma.

Resulta da matéria factual assente (pontos 1 e 2) que a AF procedeu à liquidação questionada por ter verificado que, relativamente a 1993, os impugnantes não declararam qualquer parcela do rendimento obtido com a venda, em 29.10.93, do prédio a que se referem os autos e que considerou os valores de aquisição de 1 500 000\$00, constantes da escritura de 03.07.90, e de realização de 40.000 000\$00.

Por isso à situação dos autos é aplicável o mencionado artº 32º do CPT e não o artº 39º da LGT por ter ocorrido o facto tributário em data anterior à entrada em vigor deste último diploma normativo (1-1-99) e tudo isto independentemente da necessidade de saber se o regime legal é ou não substancialmente o mesmo naquele e neste preceito normativo.

Consta, ainda, da matéria factual assente que os negócios jurídicos a que se referem as escrituras de 1984 e 1990 não foram declarados nulos por decisão judicial.

E aquele artº 32º do CPT estabelecia no seu n.º 1 que "os actos ou negócios jurídicos nulos ou anuláveis constantes de documentos autênticos produzem os correspondentes efeitos jurídico-tributários enquanto não houver decisão judicial a declará-los nulos ou a anulá-los ...".

Por força deste preceito normativo enquanto não houver decisão judicial a declarar a mencionada compra e venda nula e porque o negócio jurídico consta de documento autêntico continua este a produzir os correspondentes efeitos jurídico-tributários.

E não pode tal nulidade, por imperativo deste mesmo artº 32º do CPT, conhecer-se a título incidental em processo de impugnação do acto tributário da liquidação uma vez que o legislador exige que tal declaração de nulidade ocorra em decisão judicial autónoma.

O que bem se compreende pela fé que a lei pretende emprestar a tais documentos ao que acresce que a interpretação da sentença recorrida levaria à desnecessidade de tal preceito normativo se o tribunal tributário pudesse apreciar a título incidental aquilo que o legislador pretendeu que apenas fosse apreciado por decisão judicial com intervenção de todos os interessados que tiveram intervenção no negócio e não apenas com aquele a quem a AF exige o imposto liquidado.

Assim sendo por força do artº 32º do CPT a sentença recorrida deve ser revogada sendo de manter a liquidação impugnada.

E não ocorre a questionada inconstitucionalidade desta interpretação do mencionada artº 32º do CPT tal como a suscitam os impugnantes em face dos factos dados como provados nos n.ºs 3, 4, 5 e 6.

Na verdade os impugnantes não estavam impedidos de obter decisão judicial relativamente ao negócio jurídico eventualmente nulo desde que a respectiva acção fosse instaurada contra os sujeitos intervenientes em tal negócio e no tribunal competente para o efeito.

E o mencionado artº 32º do CPT não impedia os impugnantes de exercitarem os seus direitos e até de conduzir à não tributação de negócio, constante de documento autêntico, desde que obtida decisão judicial a declará-lo nulo.

Seria até a forma mais adequada de fazer corresponder o direito à realidade fazendo intervir na respectiva acção os interessados no referido negócio jurídico.

Daí que não ocorra inconstitucionalidade em tal preceito normativo ao estabelecer que os actos ou negócios jurídicos nulos ou anuláveis constantes de documentos autênticos produzem os correspondentes efeitos jurídico-tributários enquanto não houver decisão judicial a declarar-los nulos ou a anulá-los.

4. Nos termos expostos concede-se provimento ao recurso, revoga-se a sentença recorrida e julgando improcedente a impugnação não se anula a liquidação impugnada.

Custas pelos impugnantes na 1ª instância e neste STA fixando neste em 50% a procuradoria.

Lisboa, 1 de Outubro de 2003. — António Pimpão (relator) — Pimenta do Vale — Fonseca Limão.

Acórdão de 1 de Outubro de 2003.

Assunto:

IVA. Contagem do prazo de caducidade.

Doutrina que dimana da decisão:

Sendo o IVA um imposto de obrigação única incidente sobre factos tributários de carácter instantâneo, a contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação é feita com referência à data do surgimento do facto e não do final do ano da sua ocorrência.

Recurso nº 890/03-30. Recorrente: Mário Leonel Faria Borges Palma; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

Mário Leonel Faria Borges Palma impugnou judicialmente no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa a liquidação de IVA que

lhe foi efectuada relativa aos dois primeiros trimestres de 1992, invocando caducidade do direito à liquidação.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente por o direito à liquidação só terminar em 31 de Dezembro do quinto ano civil seguinte àquele em que o imposto era exigível.

Não se conformando com tal decisão recorreu o impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1ª) Está em causa a liquidação do IVA e juros compensatórios, relativo aos 1.º e 2.º trimestres do ano de 1992 (respectivamente 401.780\$00, 303.220\$00 e 379.257\$00).

2ª) O imposto é periódico, trimestral, situando-se o(s) facto(s) tributário no período de cada um daqueles trimestres do ano de 1992 cfr. o art.º 40.º do Cod. do IVA.

3ª) A liquidação em causa foi feita em 15.7.97 e notificada ao recorrente por carta de 22.7.97.

4ª) Quer quando a liquidação foi feita, quer na data da sua notificação, havia caducado o direito à liquidação do imposto com relação ao 1.º e 2.º trimestres do ano de 1992, pelo decurso do prazo de 5 anos referido no n.º 1 do art.º 33.º do Cod. de Proc. Tributário aprovado pelo Dec.-Lei n.º 154/91 (de 23 de Abril e que entrou em vigor em 1 de Julho de 1991).

5ª) Este art.º 33.º é aplicável ao caso, visto o disposto no art.º 11.º do mesmo Dec.-Lei e no art.º 4.º (que ressalva apenas a sisa e o imposto sobre sucessões e doações).

6ª) O art.º 11.º do Dec.-Lei cit. conjugado com o n.º 1 do art.º 33.º do Cod. revogou n.º 1 do art.º 88.º do Código do IVA (redacção inicial) invocado na decisão sob recurso.

7ª) Nesta conformidade, a decisão recorrida fez errada aplicação do cit. n.º 1 do art.º 88.º do Cod. do IVA.

8ª) E não aplicando o n.º 1 do art.º 33.º do CP Tributário violou este dispositivo legal. Nesta conformidade,

9ª) Deve declarar-se caducado o direito à liquidação do IVA dos 1.º e 2.º trimestres do ano de 1992, e respectivos juros compensatórios, ora em impugnação *ex vi* do n.º 1 do art. 33.º citado.

10ª) anulando-se o acto tributário da liquidação do IVA seus juros e adicionais relativos aos 2 primeiros trimestres do ano de 1992, por violação da Lei (n.º 1 do art.º 33.º citado).

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso por o IVA ter natureza de imposto de obrigação única, iniciando-se o prazo de caducidade com o facto tributário, tendo já em 22.7.97 transcorrido o prazo de 5 anos iniciado em 1.7.92.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:
1. Na sequência de uma acção de fiscalização ao Sport Lisboa e Benfica foram detectados diversos cheques pagos a Mário Leonel Faria Borges Palma como forma de remuneração pela sua actividade de técnico de basquetebol naquela entidade e para os quais não foi emitido qualquer recibo.

2. No âmbito de uma acção de fiscalização rápida ao ano de 1992 foram efectuadas ao contribuinte Mário Leonel Faria Borges Palma correcções em sede de IRS e de IVA.

3. Relativamente ao IVA foram efectuadas correcções técnicas no montante de esc. 1.191.850\$00 assim se repartindo os valores a acrescentar: 9203T 303.220\$00, 9206T 98.560\$00, 9209T 290.880\$00 e 9212T 499.190\$00.

4. Em consequência de tais correcções foi efectuada, em 15.07.1997, pelos serviços respectivos da Fazenda Pública, a liquidação adicional de IVA de Mário Leonel Faria Borges Palma referente ao ano de 1992 naquele montante de esc. 1.191.850\$00 bem como as liquidações de juros compensatórios decorrentes do retardamento da liquidação e entrega do imposto devido.

5. Em 22.07.1997, através de carta registada com AR, Mário Leonel Faria Borges Palma foi notificado daquelas liquidações, sendo o prazo limite de pagamento de 30.09.1997.

6. Em 20.11.1997, Mário Leonel Faria Borges Palma deduziu a presente impugnação judicial.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A única questão que nele cumpre conhecer respeita ao decurso ou não do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto. Recentemente esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se em Pleno sobre tal questão no acórdão 65/02, de 7 de Maio de 2003, pelo que se poderia simplesmente remeter para o que nesse aresto se decidiu. Aí se considerou que “o IVA dever 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” e que se não podiam confundir os factos tributários com os momentos da entrega do imposto liquidado. Assim sendo, a contagem do prazo de caducidade é efectuada a partir da data em que o facto tributário ocorreu, em conformidade com o que dispõem os artigos 33º do Código de Processo Tributário e 45º, n.º 4, da Lei Geral Tributária. O artigo 88º do CIVA que o M.º Juiz refere, remete para os artigos 45º e 46º da Lei Geral Tributária e não contende com o entendimento que considera o IVA como imposto de obrigação única, sendo que o artigo 88-A consigna a possibilidade de agregar por ano civil e num único documento de cobrança, as liquidações efectuadas. O que não altera a classificação do imposto como de obrigação única. No caso vertente, estando em causa liquidações efectuadas nos dois primeiros trimestres de 1992, a notificação efectuada ao impugnante em 15 de Julho de 1997 foi-o para além do prazo de caducidade do direito à liquidação, pelo que não pode manter-se.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar procedente a impugnação. Sem custas.

Lisboa, 1 de Outubro de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 1 de Outubro de 2003.

Assunto:

Reclamação graciosa. Impugnação judicial. Prazo.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Optando o contribuinte por deduzir reclamação graciosa contra o acto tributário de liquidação, o prazo para impugnar judicialmente deixa de contar-se a partir da data limite para pagamento voluntário, relevando, antes, a data de indeferimento da reclamação, ou da presunção de tal indeferimento.*
- 2 — *Não está em tempo para a impugnação judicial o contribuinte que a deduz depois de ter reclamado graciosamente, quando ainda se não esgotou o prazo para a Administração se pronunciar, mas já decorreram mais de 90 dias sobre o termo do prazo para pagamento voluntário.*

Recurso nº 893/03. Recorrente: Indústrias Têxteis Somelos, S. A., Recorrida: Fazenda Pública; Relatora o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. INDÚSTRIAS TÊXTEIS SOMELOS, S. A., com sede em Val-dante, Ronfe, Guimarães, recorre para este Supremo Tribunal Administrativo de decisão do M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga que, por extemporânea, declarou a caducidade do seu direito a impugnar a liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1995.

Formula as seguintes conclusões:

1.

Segundo a douta decisão sob recurso, tendo o termo do pagamento da liquidação ocorrido em 29 de Novembro de 2000, e tendo a impugnação sido apresentada em 6 de Abril de 2001, verifica-se a intempestiva apresentação desta última, atento o disposto no artigo 102º do C. P. P. T.

2.

Omite, porém, a decisão sob recurso o facto de ter sido interposta reclamação da liquidação, o que aconteceu em 16 de Fevereiro de 2001.

3.

Omissão que influi na decisão sob recurso, já que:

O termo do prazo para pagamento da liquidação ocorreu em 29 de Novembro de 2000;

A reclamação da liquidação foi apresentada em 16 de Fevereiro de 2001;

A impugnação deu entrada em 6 de Abril de 2001;

4.

Assim, a reclamação foi apresentada no prazo de noventa dias após o termo do prazo de pagamento da liquidação e a impugnação foi deduzida nos 90 dias após a interposição da reclamação.

5.

E nem o facto de a impugnação ter dado entrada antes da formação do indeferimento tácito, a que se refere a alínea d) do n.º 1 do art. 102º do C. P. P. T. (o que só aconteceria em 16 de Agosto de 2001), importaria a extemporaneidade daquele.

6.

É que nada impede que o acto judicial seja praticado antes do prazo fixado por lei cfr. Ac. Tribunal da Relação do Porto de 12 de Outubro de 1992 (www.dgsi.pt).

7.

Em suma, reportada à data do termo do pagamento da liquidação, não se verifica a sua extemporaneidade, por prematura, pois que, de acordo com a citada jurisprudência, não estava a recorrente impedida de o fazer.

8.

Foram violados os artigos 142º e segs. do Código de Processo Civil.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O M.^{mo} Juiz sustenta o seu despacho, aproveitando para afirmar que há lapso na sentença quando “refere 16.01.01, querendo referir 16.02.01”.

1.4. O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não tem exclusivo fundamento em matéria de direito, face ao alegado na 2ª conclusão das respectivas alegações, pelo que o Tribunal não é o competente para o apreciar.

1.5. Notificada do parecer do Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto, a recorrente defende não se estar perante a invocação de erro de julgamento da matéria de facto que importe a incompetência, em razão da hierarquia”, do Tribunal, sendo aparente a divergência entre o que alega e o que a sentença fixou, em resultado de um lapso de escrita, aliás, rectificado.

1.6. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juizes-Adjuntos.

2. O despacho recorrido é, na parte interessante, deste teor: (. . .);

- o termo do prazo, para pagamento voluntário daquele valor, foi 29.11.00;

- a impugnante deu entrada, em 16.01.01, à petição da sua reclamação da liquidação;

- a impugnante deu entrada, em 06.04.01, à petição desta impugnação;

- a reclamação não foi decidida.

Esta impugnação é intempestiva, a dois títulos: por antecipação, relativamente à formação da presunção de indeferimento tácito, de que fala o artº 102º.1.d) do CPPT, em conjugação com o artº 57º.1 da Lei Geral Tributária, que só ocorreria a 16.08.01, e por tardia,

relativamente ao termo inicial de 30.11.00, segundo o artº 102º.1.a) do CPPT.

Não é, pois, exacto (como pretende a impugnante) que a impugnação apenas seria intempestiva se apresentada depois de 16.08.01, ocorrendo mesmo que, em direitas contas, o único termo inicial de que pode lançar-se mão, neste caso, é o de 30.11.00, único verificado aquando da reacção da impugnante.

Esta excepção é de conhecimento officioso.

Termos em que se declara a caducidade, relativamente àquele termo inicial de 30.11.00, do direito de reacção, por impugnação, da impugnante”.

3.1. Há que começar pela questão da competência do Tribunal para apreciar o recurso, a qual é posta em causa pelo Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto, com fundamento em que ela não visa, exclusivamente, matéria de facto.

Seria assim porque, na segunda conclusão das alegações, vem afirmado um facto divergente do estabelecido na sentença recorrida: esta situa a data da dedução da reclamação em 16 de Janeiro de 2001, enquanto que a recorrente aponta que tal ocorrência teve lugar no mesmo dia mas do mês de Fevereiro do referido ano. E, acrescenta o Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto, embora no despacho de sustentação o M.^{mo} Juiz esclareça que só por lapso escreveu Janeiro (mais rigorosamente, o que da sentença consta é “16.01.01”) “lapso assim é erro de julgamento da matéria de facto”.

Para a recorrente, porém, trata-se de um mero lapso de escrita, aliás, rectificado no despacho de sustentação. E, por isto, não há divergência entre a sua alegação e a sentença, no tocante a factos.

A primeira notícia da existência da reclamação aparece no processo quando este estava, ainda, na repartição de finanças, que solicitou o seu envio, para apensação, à repartição aonde se encontrava - vd. fls. 27 e 28. Após diligências repetidas, a apensação teve lugar, mantendo-se no presente momento.

Assim, e embora o M.^{mo} Juiz não refira, na sentença recorrida, em que se funda a sua convicção de que a reclamação foi apresentada em “16.01.01”, ela não pode resultar senão do exame do rosto do procedimento administrativo de reclamação, apenso, em que se mostra aposto o carimbo de entrada, com data de “16 FEV 2001”.

Deste modo, a referência ao mês «1» em vez de ao mês «2», não pode resultar senão de lapso material, conforme, aliás, o M.^{mo} Juiz reconhece no despacho de sustentação.

E tanto assim é que, no despacho de fls. 97, o mesmo M.^{mo} Juiz convidou as partes a pronunciarem-se sobre a eventual intempestividade da petição, que extraiu, precisamente, deste facto, que então afirmou: “a petição de reclamação, deduzida contra a liquidação, data de 16.02.01” (destaque nosso).

Isto é: quando, adiante, na sentença recorrida, e não obstante já ter dito que a reclamação datava de “16.02.01”, escreveu que ela tinha data de 16.01.01”, o Ex.^{mo} Juiz incorreu em lapso material, e não em erro de julgamento.

Lapso que entendemos ter sido corrigido, como é legalmente admitido, mediante o despacho de fls. 119, em que o M.^{mo} Juiz esclareceu que, “por lapso, [a sentença] refere 16.01.01, querendo referir 16.02.01”.

Por tudo isto, o recurso não versa sobre matéria de facto, pelo que este Tribunal é, em razão da hierarquia, competente para o apreciar.

3.2. Abordemos, então, o tema de fundo, que é o da (in)tempes-
tividade da impugnação.

A sentença julgou-a extemporânea pelas razões que sintetizou desta
lapidar maneira:

«Esta impugnação é intempestiva, a dois títulos: por antecipação,
relativamente à formação da presunção de indeferimento tácito, de
que fala o artº 102º, nº 1, al. d), do CPPT, em conjugação com o
artº 57º.1 da Lei Geral Tributária, que só ocorreria a 16.08.01, e
por tardia, relativamente ao termo inicial de 30.11.00, segundo o artº
102º, nº 1, al. a), do CPPT».

Na verdade, e como consta da mesma sentença, foi efectuada a
recorrente uma liquidação de IRC, terminando o prazo para paga-
mento voluntário da correspondente dívida fiscal em 29 de Novembro
de 2000. Em 16 de Fevereiro de 2001 (viu-se já que se deve a lapso,
entretanto corrigido, a referência feita na sentença a 16 de Janeiro),
a agora recorrente reclamou graciosamente. E, em 6 de Abril de
2001, impugnou o acto de liquidação.

Daqui resulta, desde já, a improcedência das segunda e terceira
conclusões das alegações do recurso: a sentença não omitiu, antes
estabeleceu, e considerou, o facto de ter sido deduzida reclamação
graciosa em 16 de Fevereiro de 2001.

Ora, se não tivesse havido tal reclamação, a impugnação judicial,
fundada em vício gerador de anulabilidade do acto, estaria fora de
tempo, porque decorridos estavam, em 6 de Abril de 2001, bem mais
do que 90 dias, contados a partir de 30 de Novembro de 2000 cfr.
a alínea a) do nº 1 do artigo 102º do Código de Procedimento e
de Processo Tributário (CPPT).

Porém, e como deduzira reclamação graciosamente, a contribuinte passou
a dispor de um prazo para impugnar mais alargado, pois, neste caso,
o seu termo inicial delonga-se (na falta de deferimento expresso da
reclamação, que, aqui, não houve) para o dia seguinte àquele em
que se forme a presunção de indeferimento tácito, tudo por força
do disposto nos artigos 102º, nº 1, alínea d), e 106º do CPPT e 57º,
nº 5, da Lei Geral Tributária.

Ou seja, deixa de importar a data limite do pagamento voluntário,
e passa a relevar a data do indeferimento tácito.

No caso, como a reclamação fora apresentada em 16 de Fevereiro
de 2001, ao tempo em que foi judicialmente impugnada a liquidação,
a Administração estava, ainda, em tempo para se pronunciar, pois
dispunha, para tanto, de seis meses, o que vale por dizer que não
havia indeferimento presumido.

Assim, e como se nota na sentença impugnada, "o único termo
inicial de que pode lançar-se mão, neste caso, é o de 30.11.00, único
verificado aquando da reacção da impugnante".

Aceita-se que, como defende a recorrente, "nada impede que o
acto judicial seja praticado antes do prazo fixado por lei".

Mas o que, no caso, aconteceu, não foi a dedução da impugnação
antes do termo do prazo. Tendo a contribuinte escolhido sujeitar
a questão à apreciação da Administração Fiscal, em vez de impugnar
judicialmente, como podia fazer, deixou decorrer o prazo de que dis-
punha para essa impugnação, independentemente de reclamação, e
ele passou a contar-se, não já com referência ao tempo em que podia
pagar voluntariamente, mas em função da data da decisão adminis-
trativa, expressa ou não, que a Administração viesse a tomar.

Impunha-se, pois, à agora recorrente, para não esvaziar de sentido
a reclamação graciosamente por que optou, aguardar essa decisão. De outro

modo, estaria a conseguir, reclamando, para, de seguida, se alhear
do resultado do procedimento que ela mesma despoletara, um alargamento
do prazo para impugnar judicialmente; quando a dilatação
do prazo, como se viu, só é atribuída àqueles que preferem, antes
de discutir em juízo a legalidade da liquidação, sujeitar a sua análise
à própria Administração, sendo que a razão do aumento do prazo
daí resultante é possibilitar a pronúncia da Administração, antes de
submeter a questão aos tribunais, quiçá, desnecessariamente.

Como assim, é de sufragar o entendimento da sentença recorrida,
quando considerou a impugnação intempestiva: por um lado, já se
consumira o prazo para impugnar a liquidação, se não tivesse havido
reclamação, contado a partir do termo da data para pagamento do
imposto liquidado; por outro lado, a Administração ainda não se pro-
nunciara, nem terminara o tempo em que devia fazê-lo, e só essa
pronúncia, quando negativa, abriria novo prazo impugnatório.

Não é, pois, caso de prematuridade da impugnação, como quer
a recorrente, mas de intempestividade: a recorrente já não estava
em tempo para impugnar. Poderia acontecer que novo prazo se lhe
abrisse, mas isso não sucedera ainda, nem pode agouir-se se viria,
ou não, a ocorrer.

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, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença impugnada.

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

lisboa, 1 de Outubro de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Bran-
dão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 1 de Outubro de 2003.

Assunto:

*Direito à dedução de IVA pago a montante por comerciante.
Preclusão.*

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Comerciante de frangos e ovos pode deduzir ao IVA res-
peitante à revenda dos mesmos o montante do IVA que
suportou na sua aquisição.*
- 2 — *Porém, estando adstrito ao "regime normal de periodi-
cidade trimestral", o exercício de tal direito de dedução
deve ter lugar, sob pena de preclusão, na declaração do
período em que se tiver verificado a recepção das facturas
ou documentos equivalentes, a enviar, por via postal, ao
Serviço de Administração do IVA, até ao dia 15 do 2º mês
seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as
operações.*

Recurso n.º 944/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: João Gomes do Carmo; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Inconformada com a sentença do TT de 1ª Instância de Braga que julgou procedente esta impugnação judicial contra liquidações adicionais de IVA relativo aos exercícios de 1996 a 1999, vem até nós a Fazenda Pública, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

— A sentença está ferida de nulidade por falta de fundamentação legal;

— Pelos motivos expostos, o direito à dedução do IVA é um direito facultativo do sujeito passivo, não podendo, nem sendo exigível, em nenhuma situação, que a AF se substitua ao sujeito passivo no exercício desse direito.

O tribunal *a quo* interpretou erradamente o disposto nos artigos 19º e 71º, n.ºs 6 e 7, do CIVA

Não houve contra-alegação.

O M.º Juiz de Direito proferiu despacho de sustentação.

O distinto PGA entende que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

1. O impugnante é empresário em nome individual, revendendo frangos e ovos;

2. Não contabilizou as compras que fez, a BAC, em 1996 a 1999 (exercícios);

3. Apenas apresentou as declarações de IRS de 1996 e 1997 (não tendo apresentado as de 1998 e 1999), depois de notificado para isso, pela AF;

4. Nos exercícios, o impugnante comprou a BAC mercadorias nos valores discriminados no anexo C do relatório (fls. 42 a 48), facturadas com IVA;

5. Os valores de IVA dessas facturas são, pela ordem dos exercícios, de esc. 1 157 506\$00, 1 011 546\$00, 671 553\$00 e 702 734\$00;

6. A actividade do impugnante decresceu progressivamente nos exercícios;

7. O impugnante é uma pessoa pouco instruída, tem cerca de 65 anos e trabalha sozinho.

Já em sede de discurso jurídico, o M.º Juiz de Direito *a quo* registou que "a AF liquidou o IVA que as mercadorias adquiridas pelo impugnante a BAC, quando revendidas, normalmente teriam gerado, segundo a quantificação que fez, adoptando métodos indirectos, aliás não discutidos (no que se refere à sua legalidade) pelo impugnante." Ainda, que "a AF não põe em causa que o impugnante tenha pago o IVA que lhe foi facturado nas aquisições que fez a BAC."

Exposta a materialidade disponível, vejamos se a sentença recorrida enferma da nulidade que a Rct. lhe assaca logo na 1ª conclusão, sabido que, como se nota no acórdão desta Secção de 17.V.2000 — rec. 24 715, "em sede de recurso jurisdicional, o conhecimento das nulidades da sentença, por vício formal, antecede a apreciação dos vícios substanciais. Destes só há que conhecer depois de verificada a regularidade formal da sentença, pois a sua eventual nu-

lidade, por vício de forma, torna-a incapaz de suportar qualquer decisão substancial, que forçosamente cai, independentemente do seu mérito."

Para a recorrente Fazenda Pública, "a sentença está ferida de nulidade por falta de fundamentação legal."

Segundo o artigo 659º, 1 e 2, do CPC, *a sentença começa por identificar as partes e o objecto do litígio, fixando as questões que ao tribunal cumpre solucionar; seguem-se os fundamentos, devendo o juiz discriminar os factos que considera provados e indicar, interpretar e aplicar as normas jurídicas correspondentes, concluindo pela decisão final.*

Articuladamente, a alínea b) do n.º 1 do artigo 668º do mesmo compêndio adjectivo fulmina de nula a sentença que *não especifique os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.*

Fazendo eco destes dispositivos legais, dispõe-se no CPPT:

«Artigo 123º

Sentença. Objecto.

1 — A sentença identificará os interessados e os factos objecto do litígio, sintetizará a pretensão do impugnante e os respectivos fundamentos, bem como a posição do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público, e fixará as questões que ao tribunal cumpre solucionar.

2 — O juiz discriminará também a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões.»

E, no artigo 125º, n.º 1, que constitui causa de nulidade da sentença "a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão."

É, há muito, entendimento uniforme do Supremo Tribunal Administrativo, no que concerne à falta do exame crítico das provas e à fundamentação de direito, que só se verifica tal nulidade quando ocorre falta absoluta de fundamentação — *inter alia*, v. os acórdãos de 10.I.1990 — rec. 11 946, in *Ap. DR* de 31.III.93, p. 30; 21.III.1991 — rec. 9034-B, *Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 355, p. 906; 07.XII.1994 — rec. 16 534, in *Ap. DR* de 04.III.97, p. 554; 11.I.1995 — rec. 18 269, *op. cit.* de 31.VII.97, p. 94; 19.X.1995 — rec. 19 285, *op. cit.* de 14.XI.97; 14.V.1997 — rec. 19 556; 06.V.1998 — rec. 17 991, e de 14.II.2001 — rec. 25 467.

E, como nota Jorge Lopes de Sousa a pp. 563/4 do seu *CPPT Anotado*, 4ª edição, "só quando a fundamentação não for minimamente elucidativa das razões que levaram a decidir como se decidiu deverá entender-se que se está perante uma nulidade por falta de fundamentação.

A fundamentação de direito, em regra, será feita por indicação da norma ou normas legais em que se baseia, mas poderá também ser constituída por mera indicação dos princípios jurídicos ou doutrina jurídica em que se baseia."

Ora, na sentença recorrida, referindo-se que "a AF exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com o princípio da legalidade, devendo actuar em obediência à lei e ao Direito (artigos 55º da Lei Geral Tributária e 3º, n.º 1, do Código de Procedimento Administrativo), não sendo certamente conforme à lei e ao Direito cobrar 2 vezes um imposto que a lei prevê seja pago apenas uma", há suficiente explanação dos motivos jurídicos da decisão, por isso que não ocorre a nulidade em apreço.

No que tange à questão de fundo, ela é a de saber se a contribuinte que pagou o IVA devido por mercadoria que, depois, no exercício

da sua actividade comercial, revendeu, sem operar os correspondentes registos contabilísticos e sem entregar as devidas declarações de IVA e de IRS, deve a Administração Fiscal deduzir ao IVA determinado por métodos indirectos aquele IVA pago a montante.

Pertinentemente, temos a considerar os seguintes preceitos do CIVA:

«Artigo 19º

Direito à dedução

1 — Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzirão, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram:

a) o imposto que lhes foi facturado na aquisição de bens e serviços por outro sujeito passivo;

(...).

Artigo 20º

Âmbito do direito à dedução

1 — Só poderá deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:

a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;

(...).

Artigo 22º

Momento e modalidades do exercício do direito à dedução

1 — O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido pelos artigos 7º e 8º, efectuando-se mediante subtração ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período.

2 — Sem prejuízo da possibilidade de correcção prevista no artigo 71º, a dedução deverá ser efectuada na declaração do período em que se tiver verificado a recepção das facturas, documentos equivalentes ou recibo de pagamento de IVA que fizer parte das declarações de importação.»

Decorre dos sobreditos normativos, que o ora Redº, comerciante de frangos e ovos, podia deduzir ao IVA respeitante à revenda destes o montante do IVA que suportou na aquisição a BAC de tais "mercadorias".

Porém, existe prazo para o exercício de tal direito de dedução, justamente o fixado no convocado artigo 22º: *a dedução deverá ser efectuada na declaração do período em que se tiver verificado a recepção das facturas, documentos equivalentes ou recibo de pagamento de IVA.*

Ora, estando o impugnante adstrito ao "regime normal de periodicidade trimestral", *ut* documento autêntico de fls. 55, devia enviar por via postal ao Serviço de Administração do IVA, "até ao dia 15 do 2º mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações" a "declaração periódica" prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 28º do CIVA, em referência no sobredito artigo 22º — alínea b) do n.º 1 do artigo 40º do mesmo diploma.

Sucede que ele jamais entregou à AF qualquer das devidas declarações trimestrais dos exercícios em causa — 1996 a 1999, *inclusive*, assim se precludindo o seu apontado *direito à dedução* — cfr., no ponto, o acórdão desta Secção de 30.I.2002 — rec. 25 916.

E como se nota no acórdão de 17.IV.2002 — rec. 26 635, "a dedução...corresponde...a um direito do sujeito passivo que suportou

o imposto, pois lhe confere a possibilidade de recuperar o imposto que suportou na aquisição dos bens e serviços. Se o contribuinte não deduzir o imposto, nada lhe acontecerá sob o ponto de vista fiscal. Esta atitude apenas o poderá afectar económica e financeiramente, saindo prejudicado na concorrência e, em última instância, podendo ir à falência." Naturalmente, não impende sobre a AF o dever de acautelar situação tão delicada de contribuinte que se coloca à margem da legalidade tributária em sede de IVA e de IRS. Se o mesmo descara os registos contabilísticos respeitantes às aquisições de mercadorias do seu comércio e, posteriormente, à sua revenda, **nada** declarando de *motu proprio* à Administração Tributária, a não recuperação do IVA que a montante suportou *sibi imputet*.

Destarte, mal andou o M.^{mo} Juiz de Direito *a quo* ao fazer recair sobre a AF a obrigação de, anos volvidos, abater ao IVA das vendas determinado por métodos indirectos o IVA previamente suportado pelo impugnante/comerciante.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, devendo a instância proferir outra em que, acatando o ora decidido, conheça do restante fundamento da presente impugnação judicial, que teve por prejudicado.

Não é devida tributação.

lisboa, 1 de Outubro de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 1 de Outubro de 2003.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Competência do STA em razão da hierarquia. Interpretação da petição inicial. Confirmação sumária da decisão recorrida.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A interpretação da petição inicial consubstancia questão de direito.*

2 — *Quando o STA confirmar integralmente e sem qualquer declaração de voto despacho liminar de rejeição de oposição a execução fiscal, quer quanto à decisão, quer quanto aos fundamentos, pode o acórdão limitar-se a negar provimento ao recurso, remetendo para os fundamentos do despacho impugnado.*

Recurso n.º 1078/03-30. Recorrente: Paula Maria Araújo Ladeira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Paula Maria Araújo Ladeira, residente em Talhadas, Sever do Vouga, inconformada com o despacho liminar de rejeição desta oposição,

por si deduzida à execução fiscal n.º 0175-01/100159.0 da RF de Sever do Vouga, em que figura como executada, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1.ª A questão da suspensão da execução está já prejudicada pelo facto de a oponente já ter requerido a suspensão da execução junto do órgão de execução fiscal, tendo nomeado para tal dois prédios rústicos de que é proprietária e que têm valor mais do que suficiente para cobrir a quantia reclamada nos presentes autos.

2.ª A decisão impugnada está errada porque interpretou mal logo ab initio as pretensões e os fundamentos da Rct., pois que esta não invocou qualquer ilegalidade da liquidação, antes invocou a utilização de uma premissa errada (que teria sido o recebimento da quantia de 10 000 000\$00) para o apuramento da liquidação e consequente verba (alegadamente em dívida) a que se chegou.

3.ª Ao Juiz, como decorre do art.º 664.º do CPC, irreleva a qualificação jurídica atribuída aos factos pelas partes e, deste modo, o juiz deve sempre valorizar os factos alegados como bem entender, de onde que, mesmo que se entenda que o M.º Juiz recorrido esteve bem (o que só se admite por mero raciocínio dialéctico) e que a oponente baseou, erradamente, a sua oposição na al. i) do art.º 204.º do CPPT, não podia com esse fundamento rejeitar liminarmente a mesma.

4.ª Antes devendo, face aos factos levados pela Rct. na sua oposição, enquadrá-los na situação jurídica aplicável *in casu*. E, após análise dos documentos juntos à mesma e produção de prova ali indicada, produzir decisão de fundo sobre a matéria.

5.ª A decisão recorrida violou o disposto nos arts. 204.º do CPPT e 264.º e 664.º do CPC, dos quais fez uma errada aplicação e/ou interpretação.

O M.º Juiz de Direito *a quo* proferiu despacho de sustentação, após o que os autos subiram a este STA.

O distinto PGA entende que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, sendo este STA incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento.

Porém, se assim se não entender, é de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

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

Para o EMM, “a 2.ª conclusão das alegações de recurso enuncia facto não incluído, por impossibilidade lógica, na inexistente fundamentação fáctica da decisão recorrida, sujeito à formulação de um juízo pelo tribunal, expresso no binómio provado/não provado, independentemente da sua relevância para a decisão da causa.”

Temos para nós, porém, que, em tal conclusão, a Rct. se insurge contra a interpretação que a instância fez da petição inicial, o que consubstancia questão de direito.

Como assim, julga-se improcedente a questão prévia em apreço.

Quanto à questão de fundo, acorda-se, a coberto do estatuído nos artigos 713.º, nº 5, e 726.º do Código de Processo Civil, *ex vi* alínea e) do artigo 2.º do CPPT, negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida pelos fundamentos da mesma constantes,

sendo certo que uma eventual “convolação” da petição de oposição à execução fiscal em petição inicial de impugnação judicial não é viável, desde logo porque o pedido não se coaduna, de modo algum, com a natureza - anulatória do acto tributário - da impugnação judicial.

(No sentido de que a oposição não pode fundamentar-se na ilegalidade concreta sempre que o acto tributário possa ser contestado em processo de impugnação judicial, *v.*, *inter alia*, os acórdãos desta Secção de 04.XII.2002 - rec. 1087/02, 07XI.2001 - rec. 26 297, 15.XII.1999 - rec. 24 312, 17.XI.1999 - rec. 24 081, e de 10.III.1999 - rec. 22 931).

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

lisboa, 1 de Outubro de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 1 de Outubro de 2003.

Assunto:

Impugnação judicial. IVA. Prescrição. Sucessão de leis no tempo.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Se o prazo de prescrição do IVA começar a correr no dia 1/1/91, na sua contagem há que atender ao regime fixado, sucessivamente, no CPPI, CPT e LGT, lançando mão do disposto no artº 297º, nº 1, do Código Civil para se determinar qual o prazo concretamente aplicável e o seu termo.*
- 2 — *Com a instauração da impugnação judicial interrompe-se o prazo de prescrição.*
- 3 — *Todavia, estando a impugnação parada por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, cessa aquele efeito interruptivo, somando-se o prazo decorrido até à autuação com o que decorrer após aquele período de um ano.*
- 4 — *Verificado o decurso do prazo prescricional, deve ser julgada extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, nos termos do disposto no artº 287º, al. e), do CPC, uma vez que, em casos deste tipo, o impugnante deixa de ter qualquer interesse na anulação ou declaração de nulidade ou existência do acto impugnado, pois, mesmo sem esta anulação ou declaração, não poderá ser obrigado a pagar coercivamente a quantia que é objecto do acto impugnado.*

Recurso n.º 1848/02-30. Recorrente: Metais Ferreira, Ferreira & Soares, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Metais Ferreira, Ferreira e Soares, Lda., com sede na rua São Vicente, nº 311, São Félix da Marinha, Vila Nova de Gaia, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo, que lhe negou provimento ao recurso que interpusera da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, que julgara improcedente a impugnação judicial do acto de liquidação adicional de IVA e juros compensatórios relativo ao ano de 1990, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) Os factos tributários imputados à ora recorrente *já prescreveram*, dado que, já decorreram mais de 11 anos e 6 meses desde o momento em que ocorreram

B) A referida **prescrição** resulta do disposto nos arts. 48, nº 1, e 49.º, n.º 2, ambos da Lei Geral Tributária. Ou seja,

C) Apesar de ter havido interrupção/suspensão da prescrição, o processo esteve parado mais de 1 ano, daí que, comece a correr o tempo, para a prescrição, a partir dessa data, somando-se, ainda, o tempo que decorreu desde o início do vencimento da prestação tributária até à data da suspensão.

D) Encontra-se esgotado o prazo de 8 anos previsto no artº 48.º da Lei Geral Tributária .

E) A dita sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, violou o princípio da legalidade tributária consagrado no art.º 8.º da Lei Geral Tributária e o artº 82.º, nº 1, do CIVA .

F) Violou, ainda, os princípios que regem o ónus da prova no que toca à demonstração do facto tributário, pois, cabia à Administração fiscal demonstrar e provar com suficiente certeza e segurança que as operação em causa não eram reais, e tal não sucedeu.

G) Resulta, ao invés, dos elementos de facto carreados para o processo que tais operações foram reais e efectivas, e que a impugnante pagou todas elas com cheques bancários que foram depositados pela firma "Carvalho & Almeida, Lda."

H) Por outro lado, e não menos importante é o facto de a ora recorrente ter sido fiscalizada nos anos de 1990, 1991 e 1992, e ter tido, principalmente, no ano de 1992 um volume grande de transações com a firma "Carvalho & Almeida, Lda.", e a Administração Fiscal não pôs em causa a veracidade de tais operações. Ou seja,

I) os critérios que a Administração fiscal utilizou para classificar tais transacções como fictícias são **arbitrários, levianos e sem qualquer tipo de rigor**.

J) Aliás, é o próprio Ex.º Senhor Procurador Junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro que propugna pela procedência da impugnação da ora recorrente, por entender que os critérios que nortearam a Administração fiscal não foram os mais correctos e seguros para o apuramento da verdade material.

L) A dita sentença, violou, entre outros preceitos legais o disposto nos arts. 8.º, 48.º e 49.º, nº 2, da Lei Geral Tributária, e o artº. 82.º, nº 1, do CIVA.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O aresto recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

1º A impugnante dedica-se ao comércio por grosso de ferro, aço e outros metais vulgo comércio de sucata - cfr. relatório da inspecção de folhas 69 e segs.

2º A escrita/contabilidade da impugnante foi objecto de uma acção de fiscalização tendo sido elaborado o relatório de folhas 69 e segs. em 22 09 1995.

3º Na sequência da fiscalização efectuada a AF concluiu que as facturas emitidas por Carvalho & Almeida Lda e contabilizadas pela impugnante eram falsas (fictícias) por resultarem de operação simulada pelo que tinha sido deduzido imposto sobre o Valor acrescentado indevidamente no montante de 5 513 039\$00 correspondendo 2 670 178\$00 ao mês de Novembro de 1990 e 2 842 861\$00 ao mês de Dezembro de 1990 - cfr. relatório da inspecção.

4º Consta do relatório e com interesse para os autos «Através de fiscalização levada a efeito pela DDF do Porto à firma Carvalho & Almeida - Comércio de Sucatas, Lda, NIPC 502454725 com sede na rua do Calvário, 57, Canelas, Vila Nova de Gaia, sociedade constituída em 16.08.1990 constatou-se a emissão de numerosa facturação para a firma Metais Ferreira as quais se não encontravam contabilizadas em Carvalho & Almeida Lda.

As facturas emitidas por Carvalho & Almeida para a firma Metais Ferreira ascendem a 37 942 684\$00 com IVA incluído para o ano de 1990.

Dada a falta de capacidade e estrutura económica financeira de Carvalho & Almeida (não possuindo instalações máquinas e utensílios inerentes à actividade pessoal nem capitais próprios e alheios para fazer face aos montantes facturados) e também as declarações escritas do sócio gerente Manuel Francisco Lopes de Carvalho o qual declara que as facturas que não se encontram contabilizadas se tratam de facturas de favor (encontram-se contabilizadas em 1990 vendas no valor de 3103 contos e foram detectadas facturas emitidas no valor de 190 864 contos) concluíram os serviços de fiscalização que se estava perante facturas falsas.

Encontram-se contabilizadas nesta empresa facturas de aquisição de mercadorias que não correspondem a compras efectivas compras efectuadas à firma Carvalho & Almeida e que ascendem a 32 429 645\$00 conforme extracto da conta 31212 Compras & Mercadorias à taxa de 17% que se junta anexo 17. No entanto estamos convictos que estas facturas falsas serviram para documentar compras de mercadorias sem factura.

Encontram-se contabilizadas facturas falsas emitidas pela firma Carvalho & Almeida Lda que permitiram que fosse deduzido IVA no montante de 5 513 039\$00 correspondendo 26 701 678\$00 ao mês de Novembro e 2 842 861\$00 ao mês de Dezembro este IVA encontra-se contabilizado na conta 24 3212 IVA dedutível sobre existências à taxa de 17% - cfr. anexo 19.

Assim nos termos do nº 3 do artigo 19.º do CIVA ir-se-á corrigir este imposto indevidamente deduzido dado resultar de operação simulada.»

5º Na sequência do relatório elaborado foi processada nota de apuramento modelo 382 com as correcções técnicas efectuadas para o ano de 1990 - cfr. informação de folhas 81.

6º As liquidações impugnadas foram debitadas ao Tesoureiro da FP o IVA através do conhecimento de receita virtual nº 1484 em 15 12 1995 e os juros compensatórios através do conhecimento de receita virtual nºs 1506, 1507, 1512ª 1515 em 18 12 1995 cfr. informação de folhas 81.

7º Com o mesmo objecto foi apresentada em 03-1-1996 reclamação graciosa cfr. folhas 81.

8º A impugnação foi deduzida em 22-05-1996.

9º A reclamação foi indeferida por despacho de 20 08 1998 folhas 74 e 75.

3 - Começamos pela apreciação da questão da prescrição suscitada pela impugnante nas conclusões A) a D) da sua motivação do recurso, já que se trata de questão que se prende com a subsistência da instância, que merece prioridade de conhecimento.

Conforme resulta da matéria de facto vertida no elenco probatório, a liquidação em causa reporta-se a IVA e juros compensatórios relativo ao ano de 1990.

Na altura, estava em vigor o CPCI, pelo que o prazo de prescrição começou a correr em 1/1/91, atento o disposto no seu artº 27º.

Ainda nos termos desse normativo esse prazo era de 20 anos, de onde resultava que, mesmo sem haver suspensões ou interrupções, o seu termo só se verificava em 20/11.

Entretanto, em 1/7/91, entrou em vigor o CPT, cujo artº 34º, nº 1 reduziu esse prazo prescricional para 10 anos.

Dispõe, porém, o artº 297º, nº 1 do CC que "a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar".

Sendo assim e fazendo aplicação do estabelecido neste preceito legal ao caso em apreço, à data da entrada em vigor do CPT estavam decorridos seis meses do prazo prescricional, faltando dezanove anos e meio para o seu termo, se se aplicasse o CPCI e nove anos e meio se se aplicasse o CPT.

Pelo que e de acordo com o prérito artº 297º, há-de ser aqui aplicável o regime fixado no CPT, contando-se esse prazo desde 1/7/91, terminando, portanto, em 1/7/01.

Contudo, no passado dia 1/1/99, entrou em vigor a Lei Geral Tributária, que fixou em 8 anos o prazo de prescrição e conta-se, nos impostos de obrigação única, como é o IVA, a partir da ocorrência do respectivo facto tributário.

Como nessa data estavam já decorridos sete anos e meio do prazo, conforme o regime do CPT, faltando, assim, dois anos e meio para se completar e ao contrário do que alega a recorrente, não tem aqui aplicação a LGT, de harmonia com o estabelecido no citado artº 297º do CC, mandado aplicar pelo artº 5º do Decreto-Lei nº 398/98 de 17/12, que aprovou a LGT.

Do que fica exposto, ressalta à evidência que o regime aplicável é o fixado no CPT e que esse prazo terminaria em 1/7/01, se não sofresse interrupções.

Estabelece o citado artº 34º, nº 3, que "a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem

a prescrição, cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação".

No caso dos autos, é certo que ocorreu uma interrupção com a instauração da presente impugnação judicial, autuada em 27/5/96. Todavia, este processo esteve parado desde 20/6/96 até 20/8/98, por facto não imputável à recorrente, já que ficou a aguardar a decisão da reclamação hierárquica apensa (vide fls. 82 a 84).

Sendo assim e fazendo aplicação destas regras ao caso dos autos e o cômputo dos referidos prazos, resulta que, até este momento, vão já decorridos 11 anos, 2 meses e 24 dias, pelo que há muito que se encontra esgotado aquele prazo de prescrição, o que determina a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, uma vez que e como escreve o Conselheiro Jorge Sousa, in *CPPT Anotado*, 4ª ed., pág. 494, tendo a impugnação subjacente o interesse do impugnante em não ser obrigado a pagar a quantia a que o acto tributário se refere, acto este que tem força executiva, se transcorreu o prazo de prescrição da obrigação tributária cuja liquidação se impugnou, "o contribuinte não poderá ser obrigado a pagar coercivamente aquela obrigação", pelo que "decorrido o prazo de prescrição, em casos deste tipo, o impugnante deixa de ter qualquer interesse na anulação ou declaração de nulidade ou inexistência do acto impugnado, pois, mesmo sem esta anulação ou declaração, não poderá ser obrigado a pagar coercivamente a quantia que é objecto do acto impugnado".

4 - Com este fundamento e na procedência desta questão, acorda-se em, concedendo provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido e julgar extinta a instância por inutilidade superveniente da lide nos termos do artº 287º, al. e), do CPC, aqui aplicável *ex vi* do disposto no artº 2º, al. e) do CPPT, ficando, assim, prejudicada a apreciação do restante objecto do recurso.

Sem custas.

Lisboa, 1 de Outubro de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 1 de Outubro de 2003.

Recurso n.º 26 701. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria Emília Mengas Alves da Luz; Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º Dr. Almeida Lopes.

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

Nos presentes autos de recurso jurisdicional em que é recorrente a Fazenda Pública e recorrida Maria Emília Mengas Alves da Luz, foi proferido o acórdão de fls. 245 e seguintes a negar provimento ao recurso.

Depois de o acórdão ter transitado em julgado e depois de o processo ter sido remetido à 1.ª instância, veio o Instituto de Emprego

e Formação Profissional apresentar neste STA em requerimento de rectificação do acórdão.

Por despacho do relator, de fls. 256, foi o pedido de rectificação mandado arquivar por ser extemporâneo. O pedido de rectificação é o que consta de fls. 262 e seguintes.

Inconformado com o despacho do relator, o Instituto de Emprego e de Formação Profissional apresentou a reclamação para a conferência de fls. 273 e seguintes, impugnado a decisão de extemporaneidade do pedido de rectificação.

Respondeu a recorrida a fls. 300 e seguintes, sustentando que o acórdão transitou em julgado.

O M.º P.º emitiu douto parecer nos termos do qual se deve confirmar o despacho do relator.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir a reclamação para a conferência.

O Instituto de Emprego e Formação Profissional não tem legitimidade processual para requerer o que requereu a fls. 262 e seguintes, pois essa legitimidade pertence ao representante da Fazenda Pública, nos termos do artigo 9.º, n.º 2, do DL 416/80 de 27 de Setembro, e do artigo 15.º, n.º 1, al. a), do CPPT.

Quem sempre, no processo, representou os interesses da Fazenda foi o respectivo representante e não o Instituto de Emprego e Formação Profissional. A representação dos interesses da Fazenda Pública no processo nunca pertenceu ao Instituto do Emprego e Formação Profissional, pois a representação da Fazenda é permanente e pelo respectivo representante.

Por outro lado, o reclamante imputa um erro de cálculo que não ocorreu no acórdão que pretende ver rectificado, mas noutra peça processual e no tribunal recorrido, pelo que também por aqui a reclamação não podia proceder.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em indeferir a reclamação.

Transitado este acórdão, remeta o processo ao Serviço de Finanças de Santarém.

Lisboa, 1 de Outubro de 2003. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 8 de Outubro de 2003.

Assunto:

Nulidade de julgamento. Princípio da reserva do juiz. Nulidade de sentença ou acórdão. Omissão de pronúncia e desconformidade do decidido com os fundamentos da decisão.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A participação em julgamento pelo Supremo Tribunal Administrativo de juizes providos nos termos dos artigos 77.º e seguintes do ETAF, designadamente nos termos dos artigos 94.º, 95.º e 96.º, porventura oriundos da Ma-

gistratura do Ministério Público e ainda que em comissão permanente de serviço não integra violação do princípio constitucional da reserva do juiz.

II — Só ocorre omissão de pronúncia susceptível de demandar a nulidade de sentença ou acórdão, nos termos dos arts. 660.º, n.º 2, e 668.º, n.º 1, al. d), do CPC, quando o Tribunal deixe de se pronunciar sobre questão submetida pelas partes à sua apreciação e decisão e que se não mostre prejudicada pelo conhecimento e decisão porventura dado a outras.

III — E não se verifica também a apontada nulidade decorrente da alegada oposição entre os fundamentos e a decisão, quando esta resulta antes como conclusão lógica a retirar das premissas levadas à respectiva fundamentação.

Recurso n.º 236/02-30. Recorrentes: Hipólito Francisco Sousa e Mulher; Recorrida: Caixa Geral de Depósitos; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Notificados do acórdão de fls. 396 e seguintes que lhes negou provimento ao recurso jurisdicional que antes haviam interposto do acórdão do TCA e assim manteve a decretada improcedência da oposição que haviam deduzido os Oponentes e Recorrentes, Hipólito Francisco Sousa e mulher Elvira Henrique Riva, ambos nos autos convenientemente identificados, vieram aos autos

a) Arguir a incompetência absoluta deste Tribunal por infracção das regras de competência em razão da matéria (art.º 45º do CPT e 16º do CPCI) por, em seu entender, as questões suscitadas nos presentes autos serem de natureza eminentemente civil cfr. requerimento de fls. 440 e seguintes;

b) Arguir a nulidade do julgamento, por duas ordens de razões, a saber,

1ª Por nele ter participado um Magistrado do Ministério Público, em violação frontal dos direitos de defesa, da igualdade de armas e da neutralidade entre as partes em violação dos princípios constitucionais da justiça, legalidade, imparcialidade, igualdade e confiança;

2ª Por nele terem tido intervenção Juizes que se encontram ligados e vinculados ainda à Procuradoria Geral da República como Procuradores-Gerais adjuntos o que, sustenta, integra violação do princípio constitucional da reserva do juiz pois "... graduado embora em concurso de acesso a Juiz, só adquire a qualidade de magistrado judicial com a sua nomeação vitalícia como juiz ...",

E a nulidade do acórdão ao abrigo do disposto no art.º 668º, n.º 1, als. c) e d), ambas do CPC, por omissão de pronúncia e por oposição dos fundamentos com a decisão, bem assim como a nulidade por falta ou inexistência de título executivo contra os recorrentes/opponentes e ainda a nulidade deste por falta de requisitos essenciais para que sirva de título executivo. cfr. requerimento de fls. 445 e seguintes; e, por fim,

c) Daquele acórdão interpor também recurso, por oposição de julgados, mediante invocação do acórdão de 18.11.1998, proferido no

recurso n.º 20.000, como acórdão fundamento, ainda e sem prejuízo do antes e demais arguido cfr. requerimento de fls. 459.

E, adiante, pelo requerimento de fls. 481, vieram aos presentes autos informar que da arguida nulidade por inexistência e falta de requisitos legais essenciais do título executivo haviam entretanto dado também notícia, requerendo em conformidade, no processo de execução fiscal n.º 92/100203.1, do 2º Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia, a que os presentes autos respeitam.

Por despacho do Relator de fls. 491 verso e por ser da sua exclusiva competência - cfr. art.º 284º do CPPT sobrestou-se na apreciação do requerimento de interposição de recurso, antes se havendo determinado que os autos prosseguissem os seus termos legais apenas no que respeito dizia às invocadas *incompetência absoluta do tribunal e nulidades de julgamento e acórdão* que, a procederem, sempre haveriam de prejudicar o interesse/utilidade daquele recurso.

Notificadas as partes e o Ministério Público do teor dos ditos requerimentos - cfr. cota de fls.469 e promoção de fls. 491 nada por eles foi requerido ou aduzido.

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

Vejam os.

Da ora arguida incompetência em razão da matéria dos Tribunais Tributários e desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer e decidir das questões suscitadas nos presentes autos, com fundamento de que são de natureza civil.

Não se verifica ocorrer a invocada incompetência.

Os presentes autos são de oposição a execução fiscal oportunamente instaurada por dívidas à Caixa Geral de Depósitos que, ao tempo e atenta a sua especial natureza, ao abrigo do disposto no art. 61º do DL n.º 48953, de 05.04.1969, e art. 233º, n.º 2, al. b), e 237º do CPT, cabiam no acerto de competências dos tribunais tributários.

Com efeito e de harmonia com a jurisprudência pacífica, uniforme e reiterada, o art.º 62º, n.º 1, al. c), do ETAF ressalva no âmbito do processo de execução fiscal os casos em que lei especial atribua competência aos Tribunais Tributários de 1ª instância para cobrança coerciva de dívidas de pessoas de direito público, nas quais se inclui a Caixa geral de Depósitos (do sumário, entre outros e por todos, do acórdão de 27.06.1990, processo n.º 12.574).

E não se verifica também e bem manifestamente a arguida inconstitucionalidade porventura decorrente da alegada presença assistência/participação à sessão de conferência e julgamento de qual-quer Magistrado do Ministério Público.

Para assim concluir basta compulsar a respectiva acta, ora junta a fls. 410.

E não verifica também qualquer mácula em sede de constitucionalidade, no que concerne à controvertida constituição do Tribunal.

No ponto, mediante alegação, sem qualquer concretização embora, de que naquele julgamento haviam participado Juizes oriundos do Ministério Público que ainda conservariam a qualidade de Procuradores-Gerais-Adjuntos, circunstância que os haveria de impedir de exercer funções de juiz, ainda que auxiliar, integrava violação do princípio constitucional da reserva do juiz.

A tanto se limita a arguição desta inconstitucionalidade.

Ora, o princípio constitucional da reserva do juiz, tal como o vem caracterizando a doutrina e a jurisprudência, ou da reserva da função jurisdicional, consagrado no n.º 2 do art.º 205º da Constituição da

República, mais não traduz do que a imposição constitucional de que sejam apenas os tribunais os órgãos independentes, apenas sujeitos à lei (art.º 208º) e servidos por juizes inamovíveis e que estatutariamente não podem ser transferidos suspensos ou aposentados senão nos caos especialmente previstos na lei (art.º 221º, n.º 1), aqueles a quem a lei fundamental acomete a função jurisdicional, isto é, o poder de dirimir conflitos relativos a casos concretos, mediante prolação de decisões devidamente fundamentadas e, porque assim, obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e susceptíveis de prevalecerem sobre as de quaisquer outras autoridades (cfr. acórdãos do Tribunal Constitucional de 20.11.91 e de 27.10.92, respectivamente processo n.º 90-0173 e 92-0358, aquele publicado no *DR* II Série de 02.04.92).

No que respeita aos tribunais administrativos e fiscais, aos quais reconhece, atribuindo, competência para o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes sobre as relações jurídicas administrativas e fiscais, a lei fundamental consagra-os precisamente no artigo 212º.

Porém, no que concerne ao demais, designadamente à aqui controvertida forma de preenchimento das secções por juizes do Supremo Tribunal Administrativo (cfr. art.º 15º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais), ao estatuto dos juizes (art.º 77º e seguintes do referido ETAF) e ao sistema de recrutamento e provimento (arts.º 81º e seguintes do ETAF), é a apontada lei, o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais que, nos referidos preceitos, estatui de forma própria, embora naturalmente em obediência aos comandos constitucionais, sobre as correspondentes matérias, sendo porém também certo que, aqui e ali, em casos de similitude de situações, a referida lei não deixe de recorrer apelando ou reclamando aplicação subsidiária do que se mostra estabelecido na lei ordinária para os Magistrados Judiciais.

E no que concerne ao controvertido provimento de alguns dos juizes deste Supremo Tribunal e Secção por Magistrados, Procuradores Gerais Adjuntos, oriundos da Magistratura do Ministério Público, tendo presente o disposto no art.º 94º do ETAF que, no seu número 1º alínea c), expressamente prevê como susceptíveis de serem opositores ao concurso de provimento alguns procuradores gerais adjuntos, magistrados que, se porventura graduados em lugar elegível, podem depois vir a preencher, nos termos do n.º 1, alínea b), do art.º 95º do mesmo Estatuto, os lugares de juiz do Supremo Tribunal Administrativo,

Salvaguardando a mesma lei, o art.º 96º, além do mais e para aqueles Magistrados, expressamente, a possibilidade de serem providos como juizes quer a título definitivo ou exercendo o cargo em comissão permanente de serviço.

Ora, da alegação/arguição dos Requerentes há-de ser a esta última situação que naturalmente se reportam para lhes assacar a invocada inconstitucionalidade, decorrente, alegam, da manutenção do vínculo estatutário ao Ministério Público e da consequente ausência da necessária vitalidade que aos juizes a constituição impõe.

Mas não lhe assiste razão, pese embora ser certo que, nestes casos, o juiz assim provido no Supremo Tribunal Administrativo não perca, ao menos definitivamente, a qualidade de Procurador-Geral-adjunto, qualidade que lhe permitiu não só ser opositor ao respectivo concurso, como, em consequência dele, ser depois provido como juiz.

Na verdade, não só o exercício destas funções . . . constitui serviço judicial e o respectivo provimento não depende de qualquer autorização, como se preceitua no n.º 2 do citado art.º 96º do ETAF, como, uma vez e enquanto nelas provido, nele, como em qualquer outro juiz do mesmo tribunal, radicam todos os requisitos que a lei fundamental e as leis ordinárias reclamam como garantia de independência, isenção e imparcialidade dos juizes, a saber, a inamovibilidade e a irresponsabilidade, traduzida aquela no não poderem ser transferidos, suspensos, aposentados ou demitidos senão nos casos previstos na lei e esta salvas também as excepções que a lei consigna - cfr. art.º 216º da Constituição da República e arts. 77º e 78º do ETAF.

Improcede também, assim, a invocada inconstitucionalidade, por violação do princípio da reserva do juiz.

E no que concerne às nulidades do sindicado acórdão, aferidas às alíneas c) e d) do n.º 1 do art.º 668º do CPC, é também seguro que se não verificam.

Com efeito e ao contrário do alegado é sabido que só ocorre omissão de pronúncia susceptível de demandar a nulidade de sentença, nos termos dos arts. 660º, n.º 2, e 668º, n.º 1, al. d), do CPC, quando o Tribunal deixe de se pronunciar sobre questão submetida pelas partes à sua apreciação e decisão que se não mostre porventura prejudicada pelo conhecimento e decisão dada a outras.

Ora, no caso dos autos, a novamente reclamada baixa dos autos para apreciação dos demais vícios invocados resulta natural e obviamente prejudicada pelo conhecimento e decisão dada ao demais e que, por fim, demandou a improcedência do recurso jurisdicional e a consequente confirmação do então impugnado acórdão do TCA que, por sua vez, julgara improcedente a oposição que os ora Requerentes haviam deduzido contra execução fiscal antes instaurada pela CGD para cobrança coerciva de crédito que a eles e a outros havia concedido.

E não se verifica também qualquer oposição ou discrepância entre os fundamentos do questionado acórdão e o sentido da decisão que consagra [cfr. al. c) do art.º 668º do CPC].

Na verdade, ao contrário do alegado, o que se escreveu a fls. 408 do controvertido acórdão foi precisamente que *“... face ao estabelecido nas alíneas a), c) e d) do probatório . . ., imposta antes concluir pela bondade e acerto do julgado, pois que o título executivo que serviu de base à execução de que os presentes autos são de oposição é precisamente o teor dos documentos juntos a fls. 6 a 43 daquele processo executivo . . .”* (sublinhado de agora) Circunstância que, face à controvertida questão da prescrição, demandava, como demandou, entendimento e decisão de que se não verificava a invocada prescrição da dívida exequenda.

Tanto mais que, como expressamente decorre do texto do sindicado acórdão cfr. fls. 407, § 5º e seguintes, a decretada improcedência das conclusões do recurso jurisdicional que se apreciava e decidia, com a consequente confirmação do impugnado julgado do Tribunal Central Administrativo que julgara improcedente a oposição deduzida pelos ora Requerentes, decorria antes e exclusivamente da ineficácia processual da controvérsia proposta no recurso jurisdicional dos Oponentes aí Recorrentes relativamente apenas à matéria de facto fixada pelo tribunal recorrido e que o Tribunal de revista, o Supremo Tribunal, não podia sindicá-la.

Sustentam ainda e por fim, mais uma vez, adiante-se, sem êxito, que se verifica ocorrer a nulidade por falta ou inexistência (falta de requisitos essenciais) do título executivo.

Com esta alegação, em bom rigor, os Requerentes mais não perseguem que julgado diverso do que, sobre o ponto, sucessivamente emitiram as instâncias chamadas a pronunciar-se.

Ora, vindo decidido já pelas instâncias e confirmado pelo acórdão ora questionado que o título executivo dado à execução tem força executiva bastante, atento o estabelecido pelas disposições conjugadas dos artigos 666º a 669º do CPC, subsidiariamente aplicáveis, no pode agora nesta sede, reservada exclusivamente à eventual rectificação de erro material, de nulidade de sentença ou esclarecimento e reforma desta, operar-se diverso julgamento sobre as suscitadas questões, pois que, com a prolação do dito acórdão se esgotou o poder jurisdicional quanto a elas.

Pelo exposto e improcedendo todas as questões suscitadas, acordam os Juizes deste Supremo Tribunal Administrativo em indeferir o requerido Custas pelos Requerentes, fixando a taxa de justiça em 99 euros.

— Lisboa, 8 de Outubro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Vitor Meira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 8 de Outubro de 2003.

Assunto:

IVA. Falta de inquirição de testemunhas. Nulidade. Artº 121º do CPT. Poderes de cognição do STA. Dívida fundada. Ônus da prova.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Tendo o Juiz do TT de 1ª Instância proferido sentença sem previamente ter procedido à inquirição das testemunhas arroladas pelo impugnante, o meio adequado para reagir contra a eventual nulidade era o recurso jurisdicional a interpor da referida sentença, nos termos do disposto no artº 684º-A, nº 2, do CPC.*
- 2 — *Assim e uma vez que não se trata de uma nulidade insanável, das previstas no arts. 98º do CPPT e 119º do CPT, é extemporânea a arguição daquela pretensa nulidade em sede de recurso para este STA, pois, a existir, já estava há muito sanada.*
- 3 — *Nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância, o STA tem poderes de cognição limitados a matéria de direito (artº 21º, nº 4, do ETAF), pelo que, fixada a matéria de facto pelo TCA, não pode aquele Supremo Tribunal alterar o assim decidido, salvo a excepção prevista no artº 722º do CPC.*
- 4 — *Pelo que o STA não pode apreciar a existência de “fundada dívida”, para o efeito do disposto no artº 121º*

do CPT, quanto à existência dos factos tributários e respectiva quantificação.

- 5 — A AF cumpre, apenas, tendo em conta o princípio da legalidade Administrativa e em termos correspondentes ao disposto no artº 342º do CC, o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação.
- 6 — Por outro lado, cabe ao contribuinte provar a existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito.

Recurso n.º 453/03-30. Recorrente: Conjunto Turístico Quinta dos Três Pinheiros, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator, o Ex.º Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 — Não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo, datado de 22/10/02, que concedeu provimento ao recurso que a Fazenda Pública interpusera da decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro que, por sua vez, julgara procedente a impugnação judicial deduzida contra o acto de liquidação adicional de IVA, relativo ao ano de 1990, apresentou agora a impugnante Conjunto Turístico Quinta dos Três Pinheiros, com sede em Sernadelo-Mealhada, daquele aresto, o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. A recorrente não se conformando com a decisão da pratica do acto tributário que lhe foi notificado, deduziu impugnação e requereu a produção de prova testemunhal;

2. O facto tributário em que assentou a pratica do acto impugnado deu origem a outro acto tributário em sede de IRC que tendo sido impugnado deu origem ao processo de impugnação nº 20/87 que correu termos no mesmo Tribunal e no mesmo Juízo.

3. Nesse processo foi realizada a prova requerida. Aquando da realização da produção da prova a mandatária da impugnante requereu verbalmente que a mesma fosse utilizada, por razões de economia processual, nos presentes autos.

4. Compulsado o processo verifica-se que os depoimentos prestados não foram juntos aos presentes autos mas foram tidos em conta pelo Tribunal para a formação da sua convicção.

5. Daí a referência na sentença do TT de 1ª Instancia aquela prova testemunhal.

6. Não foram proferidas alegações por a impugnante não ter sido notificada para o efeito.

7. A considerar-se haver omissão do dever de provar o infundado e a ilegalidade em que assenta o acto tributário impugnado, a mesma não pode ser imputada à recorrente.

8. Que nunca prescindiu da prova testemunhal requerida.

9. A decisão do TT funda-se na duvida fundada sobre a quantificação do facto tributário e decide-se por aplicação do disposto no artº 121º do CPT.

10. Dessa decisão e alegando *desconformidade entre os fundamentos invocados e a decisão* a RFP interpõe recurso.

11. Que veio a ser decidido pelo Acórdão de que se recorre.

12. O Acórdão recorrido, começa por concluir que há manifesto erro na sentença recorrida ao referir-se a fls. 77 à prova testemunhal que do processo não consta ter sido produzida.

13. E conclui pela revogação da sentença e a manutenção do acto tributário impugnado, *“por não se ter provado que a recorrida no exercício em causa — 1990 — tenha praticado margens de comercialização...em montantes inferiores aos dos demais exercícios e não se ter provado que o critério utilizado donde resultou a quantificação em causa seja errado ou desajustado à realidade”*.

14. A questão suscitada prende-se em primeiro lugar com o princípio legal da distribuição do ónus da prova. A Administração Fiscal procedeu nos exercícios de 1986 a 1989 ao exame à escrita da impugnante. Procedeu a testes e amostragens tendentes ao apuramento das margens médias dos seus sectores de actividade. Concluiu conforme expressamente consta do relatório do exame à escrita do ano de 1986 e no que se refere à Discoteca refere expressamente: *“conforme consta da relação junta — anexo 1-...as margens de comercialização dos produtos consumidos neste sector variam entre 130 e 508%, pelo que cremos não errar por exagero se considerarmos que os consumos representam cerca de 1/3 das receitas (IVA incluído)*.

15. Não obstante a conclusão referida, um inspector do serviço de inspecção da DGCI ouviu em 27.03.92 em auto de declarações o sócio gerente da impugnante que a propósito da margem média dos sectores da Discoteca e do restaurante admitiu que as mesmas se situariam, sobre o custo em 350% para a Discoteca e 70% para os anos de 1987 e 1988 do restaurante, subindo para 75% em 1989.

16. Declarações que foram entendidas como contendo englobado o IVA. E nessa medida foram aplicadas para quantificar as matérias colectáveis daqueles exercícios de 1986 a 1989. (A título de informação refere-se que o foram também aquando da fiscalização aos exercícios de 1992 a 1994.)

17. Mas assim se não entendeu em relação ao exercício de 1990. E porque? Não porque se tenham alterado as concretas condições do negócio ou da empresa mas porque assim o entendeu o inspector que procedeu ao exame à escrita.

18. Entendimento não sustentado em factos concretos e objectivos mas apenas e tão só em convicções pessoais.

19. Não obstante a ilegalidade do procedimento, a AF praticou o acto tributário, em violação do principio da legalidade e do seu corolário — o dever de fundamentação clara, objectiva e congruente.

20. Violação que o Acórdão recorrido vem sufragar em clara violação do principio legal da distribuição do ónus da prova.

21. A AF sempre deu às declarações do sócio-gerente da impugnante uma dada interpretação e a partir dela fixou um critério que aplicou consistentemente ao longo dos anos.

22. No exercício de 1990 alterou essa interpretação e com ela o critério de quantificação até então seguido. Sem que tivesse fundamentado clara e objectivamente essa alteração.

23. De onde, constitucional e legalmente era a AF que competia provar a razão de ser da mudança do critério e porquê apenas no ano de 1990.

24. Prova que não fez. Baseando-se somente em *“entendimentos e suposições”* do agente fiscalizador.

25. Que reconhecendo dificuldades praticas, recorre às margens declaradas pelo sócio gerente da impugnante mas dá-lhe uma in-

terpretação — a seu belo prazer — diferente daquela que até ali tinha vindo a ser dada.

26. A impugnante, salvo o devido respeito, não tinha que provar que as margens foram menores no ano de 1990. A Administração fiscal é que tinha que provar que nesse ano as margens foram maiores do que as declaradas ou que de facto, nas margens declaradas, não englobavam o IVA. Não basta referir que "sou da opinião de que é assim e não de outra forma..." para que possa legalmente considerar-se provado o acto.

27. No que se refere ao facto de as mesmas englobarem ou não o IVA nenhum facto concreto aponta de onde possa concluir que o entendimento anterior da AF não estava correcto. Até porque não convidou o sócio gerente a esclarecer o teor das declarações por si prestadas em 27.03.92, podendo e devendo tê-lo feito.

28. A decisão da AF no exercício de 1990 ao alterar sem qualquer justificação objectiva a interpretação das declarações do sócio gerente da impugnante é uma decisão arbitrária e nesse sentido viola o princípio da legalidade.

29. O Douro Acórdão recorrido ao manter o acto tributário faz errada interpretação dos factos e errada interpretação da lei aplicável, pelo que deve ser dado provimento ao recurso, anulando-se o aliás douto acórdão recorrido, com todas as legais consequências.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral emitiu parecer no sentido da improcedência do recurso, conforme jurisprudência desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — O acórdão recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

— A impugnante é tributada em imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, na Repartição de Finanças da Mealhada;

— A impugnante é uma empresa familiar constituída por escritura pública lavrada no dia 19 de Dezembro de 1984. O seu objecto consiste na exploração de um motel, restaurante e discoteca;

— A impugnante não dispõe de organização administrativa que permita um controlo mínimo da sua actividade, sendo a gestão exercida pelo sócio maioritário com a ajuda de dois filhos, também sócios dessa empresa;

— A contabilidade da empresa é executada por um gabinete externo, sendo adoptada a estrutura de contas prevista no Plano Oficial de contabilidade. As contas 31, 61 e 72 não contemplam a subdivisão pelos três sectores de actividade em que se desenvolve a exploração do complexo turístico, de forma a permitir o apuramento da margem de lucro bruto por sector;

— Os serviços de Inspeção-Geral de Finanças procederam a exame à escrita da impugnante em cumprimento do despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 91.02.06 e teve por objectivo a verificação do cumprimento das obrigações fiscais por parte da impugnante nos exercícios de 1990 e 1991, tendo elaborado em 26 de Fevereiro de 1993 a informação que consta a fls. 108 e seguintes destes autos;

— A Direcção de Finanças de Aveiro havia analisado os exercícios de 1986 a 1989, em sede de contribuição industrial/Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas e de 1987 a 1989 em matéria de Imposto sobre o valor acrescentado;

— Pelos serviços de fiscalização tributária não foi proposta qualquer correcção ao montante de vendas das mercadorias de 1990 as quais representam 2,5% do volume de negócios contabilizado;

— Pelos serviços de fiscalização tributária não foi proposta qualquer correcção aos proveitos documentados na escrita da empresa relativamente relativos à exploração do motel;

— Os cartões de consumo da discoteca, talões da caixa registadora ou apuros diários do restaurante e tabelas de preços das refeições e bebidas servidas na discoteca e restaurante não foram fornecidos pela impugnante aos serviços de fiscalização, apesar de para tal ter sido solicitado, o que impossibilitou que se testasse as margens de lucro destes dois sectores;

— Por isso, os serviços de Inspeção-eral de Finanças, tomando por fundamento declarações do sócio maioritário da impugnante prestadas em auto de declarações lavrado por um dos técnicos da Direcção de Finanças de Aveiro em 27 de Março de 1992, de que há cópia a fls. 142 destes autos, referente aos exercícios de 1987, 1988 e 1989, onde este dizia que a margem de lucro que praticou no sector da discoteca não foi inferior a 350% tendo sido de 70% nos anos de 1987 e 1988 e, de 75% no ano de 1989 no sector de restaurante, e referindo: Dada a evolução positiva das margens brutas globais das prestações de serviços em relação ao custo das matérias consumidas em 1989 a 1991, podemos deduzir que as margens de 1989 relativas aos dois referidos sectores não só se mantiveram como até, eventualmente, teriam aumentado.

Assim, e na ausência de critério mais adequado aplicando as referidas margens de 350% e 75% aos consumos, respectivamente, dos sectores discoteca e restaurante, em 1990, apuramos proveitos presumidos nos valores de 45 509 contos para o primeiro e de 44 749 contos para o segundo, o que no conjunto totaliza 90258 contos" — consideraram que o lucro tributável da impugnante para o exercício de 1990 deveria ser fixado em 16 996 940\$0, pela forma discriminada no quadro seguinte:

Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas — 1990:
APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL:

	Valor declarado	Correcções	Valor corrigido
Vendas de mercadorias	2 894 121\$		2 894 221\$
Prestações de serviços	118 460 152\$	9 206 000\$	127 666 152\$
Outros proveitos	1 715 106\$		1 715 106\$
<i>Total de proveitos</i>	<i>123 069 379\$</i>	<i>9 206 000\$</i>	<i>132 275 379\$</i>
CEVC	39 691 811\$		39 691 811\$
Existências iniciais	6 953 805\$		6 593 805\$
Compras	37 573 912\$		37 573 912\$
Existências finais	4 475 906\$		4 475 906\$
Fornecimentos e serviços de terceiros	36 589 497\$		36 589 497\$
Despesas com pessoal	25 246 231\$		25 246 231\$
Outros custos	16 916 937\$		16 916 937\$
<i>Total de custos</i>	<i>118 444 476\$</i>		<i>118 444 476\$</i>

	Valor declarado	Correcções	Valor corrigido
Resultado líquido	4 624 903\$	9 206 000\$	13 830 903\$
A crescer:			
IRC e Contribuição Autárquica	3 271 259\$		3 271 259\$
Multas, coimas, etc.	84 818\$		84 818\$
	11 546\$		11 546\$
	283 100\$		283 100\$
Despesas não documentadas:			
A abater:			
Encargos com férias	634 976\$	634 976\$	
Lucro tributável	7 640 650\$	9 356 290\$	16 996 940\$

Os serviços de Inspeção-Geral de Finanças tendo feito aplicação do mesmo critério — aplicação das mesmas margens sobre os consumos dos sectores discoteca (350%) e restaurante (75%), ao exercício de 1991, apuraram proveitos nos montantes de 47 223 contos para o primeiros e de 50551 contos para o segundo, o que, no seu conjunto, totaliza 97 774 contos, quando a contabilidade da impugnante dava conta de serem, esses proveitos superiores, razão pela qual entenderam aqueles serviços propor a aceitação dos valores declarados pela contribuinte para 1991;

— O mesmo critério aplicação das mesmas margens sobre os consumos dos sectores discoteca (350%) e restaurante (70% e 75%) adoptara a DGCI para os três exercícios anteriores, embora tivesse considerado que a margem presumida englobava a taxa do Imposto sobre o valor acrescentado, o que conduz a correcções menores dado que:

— vendas presumidas = consumos \times (1 + lucro presumido) (1 + taxa do IVA);

— Porém os serviços de Inspeção-Geral de Finanças entenderam que não haveria lugar ao englobamento do Imposto sobre o valor acrescentado;

— Tendo os Serviços de fiscalização admitido que as prestações de serviço se efectivaram uniformemente ao longo do ano, distribuíram o mencionado lucro tributável presumido pelos 12 meses do ano de 1990, pelo que a base de incidência mensal para efeitos de tributação considerada foi de 767 167\$00, à qual foi aplicada a taxa reduzida de 8%;

— Em 20 de Dezembro de 1994, o Chefe da Repartição de Finanças da Mealhada, procedeu à liquidação adicional de Imposto sobre o valor acrescentado, para o ano de 1990, no valor de 736 476\$00, tendo essa liquidação sido notificada à impugnante na mesma data;

— Em 18 de Janeiro de 1995, é registada a entrada, na respectiva Repartição de Finanças, da reclamação, apresentada pela impugnante relativamente a liquidação adicional;

— Em 20 de Janeiro de 1995 é remetida a reclamação à Comissão de Revisão que foi totalmente indeferida em 7 de Setembro de 1995;

— Em 14 de Novembro de 1995 foi a impugnante notificada para em 15 dias proceder ao pagamento de 433 537\$00 de juros compen-

satórios e 736 476\$00 de Imposto sobre o valor acrescentado, sob pena de ser o valor global de 1 170 013\$00 debitado ao Tesoureiro da Fazenda Pública da Mealhada, o que veio a acontecer em 13 de Dezembro de 1995 pelo conhecimento nº 482/95;

— Nas declarações prestadas pelo sócio gerente da impugnante os valores referidos englobavam a taxa de Imposto sobre o valor acrescentado;

— A impugnação foi instaurada em 1 de Março de 1996.

A que, nos termos da alínea a) do nº 1 do art.º 712º do Código de Processo Civil (CPC), se elimina do probatório a matéria constante da alínea com o seguinte teor: nas declarações prestadas pelo sócio-gerente da impugnante os valores referidos englobavam a taxa de Imposto sobre o valor acrescentado, por nenhuma prova existir dos autos a tal respeito, isto é se em tais declarações o referido sócio-gerente tenha declarado tais margens de comercialização, considerando ou não o IVA contido no preço final, sendo que do seu contexto não se pode extrair tal conclusão.

Aliás, também no mesmo relatório a IGF afirma que tal interpretação não poderá ser dada às declarações do sócio-gerente (fls 56).

E nem a própria impugnante ao longo dos seus 82 artigos da petição inicial da impugnação judicial, vem invocar tal interpretação das declarações do seu sócio-gerente.

3 — Na sua motivação do recurso começa a recorrente por referir que as testemunhas por si arroladas nunca foram inquiridas no decurso do processo, nem tão pouco foram juntos aos autos os depoimentos prestados no âmbito da impugnação judicial de IRC que deu origem ao processo registado sob o nº 20/97, sendo certo que não foi promovida ou requerida a apensação dos dois processos, pelo que solicita que os autos baixem ao Tribunal de 1ª Instância "para que seja produzida a prova requerida pela impugnante".

Do que fica exposto e embora de uma forma menos própria, na sua motivação, concretamente nas conclusões 1 a 8, a recorrente invoca uma nulidade, traduzida na omissão da inquirição das testemunhas pelo TT 1ª Instância, antes do M.º Juiz ter proferida a respectiva sentença.

Efectivamente e compulsados os autos, ressalta à evidência que o M.º Juiz junto do TT da 1ª Instância, muito embora tivesse ordenado a junção da certidão do relatório elaborado pela DDF, aquando da realização do exame à escrita da impugnante relativa aos exercícios de 1986 a 1989, bem como das declarações prestadas pelo seu sócio maioritário, o certo é que não procedeu à inquirição das testemunhas arroladas pela recorrente, proferindo de imediato a respectiva sentença.

Sendo assim, é inquestionável que a situação descrita pela recorrente consubstancia, na verdade, mera nulidade secundária, na medida em que se omite um acto que a lei prescreve e incorre-se em irregularidade susceptível de influir na decisão da causa, nos termos do disposto no artº 201º, nº 1, do CPC.

Ao proferir, sem mais, a sentença, o M.º Juiz estava, necessariamente, a decidir que não havia lugar à inquirição das testemunhas.

Ora, o meio adequado para reagir contra a dita nulidade era o do recurso jurisdicional a interpor da referida sentença, tudo nos termos do disposto no artº 684º-A, nº 2, do CPC, via esta, aliás, que a recorrente não utilizou, o que só veio a acontecer já em sede de recurso interposto do aresto lavrado pelo Tribunal "a quo".

Daí que e uma vez que não se trata de uma nulidade insanável, das previstas nos arts. 98º do CPPT e 119º do CPT, vigente na altura a que se reportam os factos, é extemporânea a arguição daquela pretensão nulidade em sede de recurso para este STA, pois, a existir, já estava há muito sanada.

Pelo que, improcedem as conclusões 1 a 8 da presente motivação do recurso.

4 — Posto isto, passemos, então a conhecer do restante objecto do recurso.

Como é sabido, nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância, o Supremo Tribunal Administrativo tem poderes de cognição limitados a matéria de direito (cfr. artº 21º, nº 4, do ETAF).

Mesmo entendendo-se que a limitação desses poderes tem o mesmo alcance que a que a lei processual civil atribui ao Supremo Tribunal de Justiça em recurso de revista, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa poderá ser conhecido pelo Supremo Tribunal Administrativo quando haja ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova (cfr. artº 722º, nº 2, do CPC).

Por isso, não sendo invocado qualquer erro destes tipos — como acontece na hipótese dos autos —, tem de ter-se por assente a matéria fáctica fixada no duto acórdão recorrido.

E de acordo com a matéria de facto que consta do probatório, nomeadamente do relatório da Inspecção Geral de Finanças e das declarações do sócio-gerente da impugnante, neste aresto decidiu-se não só que se mostrava correcta a quantificação da matéria colectável encontrada por métodos indiciários, como também era correcto o critério utilizado pela Administração Fiscal nessa determinação, tanto mais que a impugnante não tinha conseguido demonstrar que, no exercício de 1990, ”tenha tido um volume de negócios inferior ao que foi encontrado pela AF, ou que se encontrem erradas as margens de comercialização utilizadas pela AF para a fixação da matéria colectável, para o exercício em causa, como considerou a Administração Fiscal e com base nas quais foi liquidado adicionalmente o IVA impugnado”.

É contra o assim decidido que se insurge agora a impugnante, alegando em síntese, que não tinha que provar que as margens foram menores no ano de 1990. À Administração Fiscal é que cabia o ónus da prova de que, nesse ano, as margens declaradas foram maiores ou que de facto, nas margens declaradas, não englobavam o IVA.

Contudo, não lhe assista razão.

Com efeito e como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, à Administração cumpre, apenas, tendo em conta o princípio da legalidade Administrativa e em termos correspondentes ao disposto no artº 342º do CC, o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, ou seja, dos pressupostos legais da sua actuação.

Por outro lado, cabe ao contribuinte provar a existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito, ou seja, a efectiva existência de um menor número dos serviços prestados e da margem de lucro declarada.

Neste sentido, pode ver-se, entre outros, os Acórdãos desta Secção de 14/11/01, *in rec.* nº 26.015, de 17/4/02, *in rec.* nº 26.635, e do Pleno de 7/5/03, *in rec.* nº 1.026/02.

Jurisprudência esta que é perfeitamente aplicável ao caso em apreço e que, por isso, também aqui se adopta.

Ora e como vimos, o aresto recorrido reconheceu que, de acordo com o relatório da IGF e as declarações do sócio-gerente da impugnante, o volume de negócios tinha sido aquele que a AF apurou, que estavam correctas as margens de comercialização consideradas pela AF para o exercício em causa e com base nas quais foi liquidado adicionalmente o IVA impugnado e que, naquelas declarações, os valores referidos não englobavam a taxa do imposto.

Tal juízo e como também atrás se referiu, não pode ser agora posto em causa face às limitações dos poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo sobre a factualidade e demais juízos de valor que sobre ela recaíram.

E tanto basta para sustentar o acto impugnado, uma vez que a recorrente não conseguiu, tal como lhe competia, demonstrar os pressupostos legais necessários à redução da matéria colectável, nem chegando mesmo a colocar ”dúvida fundada” sobre se esses pressupostos se mostravam errados por forma a anular a liquidação, por força do disposto no artº 121º do CPT.

Aliás, nem cabe nos poderes de cognição deste Tribunal de recurso, como tribunal de revista que é, averiguar e decidir da existência ou não dessa dúvida face ao probatório fixado nas instâncias, sob pena de se estar a imiscuir no conhecimento da matéria de facto, o que escapa à sua censura (cfr. artº 21º, nº 4, do ETAF).

5 — Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e confirmar o aresto recorrido.

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 8 de Outubro de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 8 de Outubro de 2003.

Assunto:

Revisão de acórdão do TCA. Competência do STA. Aplicação imediata do CPPT. Questões novas. Submissão do pedido de revisão à conferência de Juizes. Despacho do Juiz Relator de não admissão do pedido. Reclamação para a conferência.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Das decisões do TCA proferidas em segundo grau de jurisdição em processos pendentes aquando da entrada em vigor do Decreto-Lei nº 229/96 de 29/11, que deu nova redacção ao artº 120º do ETAF, continua a ser admissível o terceiro grau de jurisdição.*
- 2 — *Tendo sido proferida decisão em 1ª instância, de que houve recurso para o TCA, cuja acórdão foi, por sua*

vez, objecto de recurso extraordinário de revisão e, da decisão proferida no âmbito deste recurso, recurso jurisdicional para o STA, este é admissível, uma vez que beneficia, ainda, da possibilidade de recurso jurisdicional em terceiro grau (cfr. arts. 293º, nº 5, do CPPT, 32º, nº 1, al. b), do ETAF na redacção anterior ao Decreto-Lei nº 229/96 e 120º do ETAF).

- 3 — Os recursos jurisdicionais têm por finalidade o reexame da decisão recorrida, pelo que não podem pronunciar-se sobre questões novas, não apreciadas pelo tribunal recorrido, salvo sempre o dever de conhecimento oficioso.
- 4 — A revisão das decisões do TCA não se aplica o regime consagrado nos arts. 100º a 102º do RSTA, por ser um regime especial previsto apenas para acórdãos do STA e não haver remissão genérica nem no CPPT, nem na LPTA para esse regime, mas antes e subsidiariamente, o regime do processo civil.
- 5 — Do despacho do Juiz Relator que indeferiu liminarmente o pedido de revisão de acórdão do TCA não cabe reclamação para o Presidente deste Tribunal, mas reclamação para a conferência de juizes, uma vez que aquela forma de reacção se circunscreve à não admissão dos recursos ordinários e não dos recursos extraordinários, como é o recurso de revisão (cfr. artº 668º, nº 1 do CPC).
- 6 — É possível convolar a reclamação para o presidente do tribunal em reclamação para a conferência de juizes desde que não ocorram razões de caducidade que a impeçam e sejam os mesmos a causa de pedir e o pedido.

Recurso n.º 459/03-30. Recorrente: Ângela Maria Castro da Silva Oliveira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons.º Juiz Pimenta do Vale.

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

1 - Não se conformando com a decisão da conferência de Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo que julgou improcedente o peticionado nos requerimentos de fls. 117/124 e 125/126, Ângela Maria Castro da Silva Oliveira vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A — O recurso extraordinário de revisão está previsto no artigo 293.º do C.P.P.T.

B — A ponderação sobre a existência ou não de documento novo que o interessado não pudesse ter nem dele tivesse conhecimento ao tempo em que foi tomada a decisão e, por si só seja suficiente para destruir a prova em que ela se fundou, tem de ser aferida na apreciação concreta do caso sub iudice.

C — O recorrente teve vários processos de reversão por dívidas da mesma devedora originária só que em momentos e em montantes distintos.

D — Em todos esses processos os documentos juntos com a oposição foram mais do que suficientes para demonstrar que a recorrente não exerceu a gerência de facto na devedora originária.

E — Foi o ineditismo da interpretação do pacto da sociedade que determinou juízos de facto sobre a gerência da recorrente, que impôs a junção dos novos documentos.

F — Assim, os documentos juntos com o recurso de revisão do acórdão em causa neste circunstancialismo, têm de se entender preencherem os requisitos impostos pelos artigos 293.º o C.P.P.T e 100.º do R.S.T.A.

G — Violou pois, a douda decisão em crise dispostos nos artigos 293.º do C.P.P.T e 100.º do R.S.T.A.

SEM PRESCINDIR:

H — O C.P.Civil é supletivo do C.P.P.T

I — A Materia dos recursos de revisão vem no Título V dos recursos dos actos jurisdicionais.

J — O despacho do Ex.º Senhor Juiz Relator foi de indeferimento da reclamação por inadmissibilidade adjectiva do mesmo.

L — Ora, o artigo 668.º do C.P.Civil, refere que do despacho que não admita o recurso cabe reclamação para o Presidente do Tribunal competente para conhecer do recurso.

M — O Ex.º Senhor Juiz Relator decidiu indeferir liminarmente, não tendo apresentado a reclamação ao Exmo Senhor Juiz Presidente do T.C.A para apreciação

N — Violou, tal decisão o disposto no artigo 668 do C.P.C aplicável ex vi o artigo 2º do C.P.P.T. impondo-se a sua revogação.

Ainda sem prescindir

O — O artigo 101.º do R.S.T.A impõe a apresentação do requerimento de revisão à Conferência.

P — O Ex.º Senhor Juiz Relator a tal não procedeu.

Q — Nem a Conferência sobre tal se pronunciou quando lhe foi apresentado o processo por via do requerido pela recorrente.

R — Sendo indiferente a qualificação jurídica dada aos factos pela recorrente.

S — Sendo pois nulo o doudo despacho do Exmo Senhor Juiz Relator, a propósito do recurso de revisão por incompetência, e antes sobre o mesmo se devendo pronunciar a Conferência.

T — Sendo que o doudo despacho em crise também não se pronunciou sobre tal e deveria tê-lo feito.

U — Violou a douda decisão em crise, entre o mais, o disposto no artigo 101.º do R.S.T.A.

Ainda sem prescindir:

V — Nos termos do artigo 668º do C.P.C. se o recorrente interpuser recurso e ao caso couber reclamação, oficiosamente o Tribunal processará como reclamação.

X — No caso em apreciação a interpretação dada pelo Tribunal Central Administrativo no doudo acórdão revidendo, surpreendeu a recorrente pelo ineditismo de tal.

Z — E a posição assumida pelos Tribunais superiores veio nesse mesmo sentido e impediu a recorrente de interpor o respectivo recurso AA — Não sendo exigível, neste circunstancialismo, outro procedimento processual à recorrente.

BB — Nessa medida o recurso interposto da decisão de indeferimento do recurso de revisão tem de se considerar atempado ou por se considerar justo impedimento, Ou por se considerar *a contrario sensu* que a reclamação apresentada se pode transformar oficiosamente, em recurso.

CC — Ao não decidir assim violou a douda decisão em crise o disposto no artigo 668.º do C.P.C e artigo 2º do C.P.P.T e demais legislação aplicável.

DD — O requerimento de 20.05.02 tem objecto.

EE — Nele se requer a sua ponderação conjunta com a reclamação apresentada

FF — É um pedido que complementa a reclamação apresentada e aduz factos complementares de apreciação

GG — Nessa medida, ou se defere o ai requerido, ou se indefere, não por falta de objecto

HH — Mas por ser ou não admissível processualmente o requerido

II — Violou a douta decisão em crise entre outro o disposto no artigo 660º do C.P.Civil

Termos em que deve o presente recurso merecer provimento e, em consequência, revogar-se a douta decisão em crise e, ao invés, decidir-se pela procedência do requerido traduzido no recebimento do recurso de revisão com toda a demais tramitação legal, sem prescindir

Se se entender tal não ser possível, então sempre no deferimento do requerido se deve ordenar o recebimento do recurso da decisão que não recebeu o recurso de revisão com toda a legal tramitação, ainda sem prescindir

Se se entender ainda assim não ser essa a consequência legal das ilegalidades referidas, sempre na procedência do presente recurso, se deve determinar a revogação do despacho do Ex.^{mo} Senhor Juiz Relator que decidiu do indeferimento da reclamação apresentada e não permitiu a sua apreciação pelo Exmo Senhor Juiz Presidente do Tribunal Central Administrativo, ordenando-se a sua remessa para apreciação ao Ex.^{mo} Senhor Juiz Presidente do T.C.A.

E na procedência do presente recurso sempre se deve pronunciar sobre o objecto do requerimento de 20.05.02 decidindo da sua oportunidade processual ou não como complemento da reclamação deduzida, tudo sempre com todas as legais consequências, como é de inteira justiça.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do não reconhecimento do recurso por não estar previsto no artº 32º do ETAF, "sendo certo que na al. a) do nº 1 apenas se prevêem acórdãos proferidos em 1º grau de jurisdição ao abrigo do artº 41, o que não é o caso". E, para a hipótese de assim se não entender, pronunciou-se pela manutenção do julgado, "por nele se ter feito boa interpretação e aplicação da lei".

Notificada da questão prévia suscitada pelo Magistrado do Ministério Público, a recorrente pronunciou-se da forma seguinte:

1º — O presente recurso tem a ver com um processo de revisão de sentença iniciado no Tribunal Central Administrativo

2º — Assim, sendo e tendo tal processo o seu início no T.C.A. parece que a decisão de que se recorre se situa no 1º grau de jurisdição

3º — Aliás, esse terá sido o entendimento o Ex.^{mo} Senhor Juiz Desembargador do processo uma vez que reclamações não permitiu

Assim, sendo devida esse Supremo Tribunal Administrativo conhecer do recurso e decidir como se pede no mesmo o que se reitera. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Começamos pela apreciação da questão prévia da admissibilidade do recurso suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público, por que prejudicial (cfr. artº 124º do CPPT).

Desde logo, importa referir que o que está em causa é um recurso de um acórdão proferido pela conferência de Juizes do Tribunal Central Administrativo, datado de 8/10/02, que julgou improcedente o

peticionado nos requerimentos de fls. 117/124 e 126/127, requerimentos estes que, por sua vez, visavam um despacho do Ex.^{mo} Juiz Desembargador Relator proferido no âmbito de um recurso extraordinário de revisão de sentença proferida por aquele Tribunal Central, datado de 18/11/97 (vide fls. 142 a 147), que concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública da decisão do TT de 1ª Instância do Porto, que julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida pela agora recorrente, oposição esta que foi autuada em 9/10/95.

Sendo assim, estamos de acordo com o Ilustre Magistrado do Ministério Público quando refere que a decisão em apreço não foi proferida em 1º grau de jurisdição. A nossa discordância assenta, porém, na conclusão a que este Magistrado chegou quanto ao conhecimento do recurso.

Com efeito, dispõe o artº 293º, nº 5, do CPPT que "salvo o que vem previsto no presente artigo, a revisão segue os termos do processo em que foi proferida a decisão revidenda".

Estabelece, porém, o artº 32º, nº 1, al. b), do ETAF, na redacção anterior ao Decreto-lei nº 229/96, de 29/11, aqui aplicável, que à Secção do Contencioso Tributário do STA compete conhecer "dos recursos de acórdãos do Tribunal Central Administrativo, proferidos ao abrigo da competência estabelecida no artigo 41.º...".

Por outro lado e de harmonia com o estabelecido no artº 120º do mesmo diploma legal, na redacção do citado Decreto-lei, "a extinção do anterior 3º grau de jurisdição no contencioso tributário operada pelo presente diploma apenas produz efeitos relativamente aos processos instaurados após a sua entrada em vigor".

Ora e como vimos, no caso em apreço, foi proferida decisão em 1ª Instância, de que houve recurso para o TCA, cujo acórdão foi, por sua vez, objecto de recurso extraordinário de revisão e, da decisão proferida no âmbito deste recurso, recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal.

O qual, assim e face ao exposto, é admissível, uma vez que, tendo o processo de oposição à execução sido instaurado em 9/10/95, ele beneficia, ainda, da possibilidade de recurso jurisdicional em terceiro grau.

Com efeito, o pedido de revisão é um pedido que se destina a fazer ressurgir uma acção finda e que vai reabrir uma instância anterior. E "se o processo anterior subsiste e entra outra vez em movimento na parte não afectada pela rescisão, é evidente que se produz, não a formação duma instância nova, mas o ressurgimento, o restabelecimento da instância anterior" (Alberto dos Reis, in *Código de Processo Civil*, anotado, vol. VI, pág. 376 e 377).

Nestes termos, improcede esta questão prévia suscitada pelo Ex.^{mo} Procurador-Geral Adjunto.

Posto isto, passemos à apreciação do objecto do presente recurso.

3 — Nas conclusões A) a G) da sua motivação do recurso, mais não pretende a recorrente do que demonstrar que, com os documentos agora juntos aos autos, nunca exerceu a gerência de facto da sociedade executada, sendo que a ponderação sobre a existência ou não de documento que o interessado não pudesse ter nem dele tivesse tomado conhecimento ao tempo em que foi tomada a decisão e, por si só, seja suficiente para destruir a prova em que ela se fundou, tem de ser aferida na apreciação concreta do caso sub iudice, pelo que se encontram preenchidos os requisitos impostos pelos arts. 293º do CPPT e 100º do RSTA.

Ora e como resulta do aresto recorrido, este tribunal pronunciou-se apenas sobre os requerimentos de fls. 117/124, que julgou improcedente, com o fundamento de que o despacho do Relator não era passível de reclamação, mas sim de recurso e de fls. 126/127, que também julgou improcedente, com o fundamento de que e por um lado, dos despachos do Relator se reclama não se recorre, atento o disposto no artº 700º, nº 3, do CPC e, por outro, não faz sentido assacar um despacho judicial de ilegitimidade, já que esta é configurada no nosso direito adjetivo, como instituto privativo das partes processuais, sendo que a figura paralela no que respeita aos despachos judiciais é a competência.

Deste modo, é patente que a questão solicitada nas referidas conclusões da motivação do recurso e que a recorrente traz à apreciação deste Supremo Tribunal é impertinente, já que nada tem a ver com o objecto do recurso, a qual, mesmo que venha ao obter provimento, em nada vai influenciar a sua decisão.

Pelo que e nesta parte, improcedem, necessariamente, aquelas conclusões.

4 — Nas conclusões O) a U) da sua motivação, alega a recorrente que é nulo o despacho do Ex.^{mo} Juiz Relator que rejeitou o pedido de revisão, por incompetência, uma vez que não o submeteu à apreciação da conferência, tal como o impunha o artº 101º, § 3º, do RSTA.

Mas sem razão.

Desde logo, importa referir que, no caso em apreço, estando em causa o pedido de revisão de um acórdão do Tribunal Central Administrativo, não se aplica o regime para o efeito consagrado no Regulamento do Supremo Tribunal Administrativo.

Na verdade e como a propósito nos ensina o Conselheiro Jorge Sousa, in *CPPT, Anotado*, 4ª ed., pág. 1104. "aos processos a que se aplica o regime de recursos jurisdicionais previsto neste Código, aplica-se, em matéria de recursos de revisão, o regime previsto no art.º 293.º".

E em anotação a este artº 293º refere ainda aquele Ilustre Magistrado que "o regime de revisão previsto neste artigo aplica-se, assim, às decisões proferidas em processos a que se aplica o regime de "recursos de actos jurisdicionais praticados no processo judicial tributário regulado neste Código" e no processo de execução fiscal, que são aqueles a que se aplica o Título V do C.P.P.T. [art. 279.º, alíneas a) e b), deste Código].

Nestes processos, o regime de revisão aqui previsto aplica-se mesmo à revisão de acórdãos do STA, afastando, assim, a aplicação primária do regime de recursos de revisão previstos nos arts. 100.º a 102.º do RSTA ...

Estas disposições, porém, poderão ser aplicáveis como normas subsidiárias, por força do preceituado na alínea c) do art. 2.º do C.P.P.T., uma vez que são normas sobre processo nos tribunais administrativos" (vide *ob. cit.*, pág. 1174).

Assim sendo e em relação às decisões do TCA e dos Tribunais Tributários de 1ª Instância, não será de aplicar os préritos arts. 100º a 102º, por ser um regime especial previsto apenas para acórdãos do STA, uma vez que não existe remissão genérica para esse regime nem no CPPT, nem na LPTA. A legislação subsidiária da LPTA é o processo civil e não o RSTA, excepto quando há norma expressa, como é o caso da do artº 24º da LPTA.

Por isso, à revisão dos acórdãos do TCA, em processos regulados no CPPT, aplica-se, subsidiariamente, o regime do processo civil [cfr. artº 2º, al. e)] e não os arts. 100º a 102º do RSTA.

Assim e na hipótese vertente, sendo a decisão revidenda um acórdão do TCA, há-de aplicar-se o regime para o efeito consagrado no Código de Processo Civil.

E este estabelece, no seu artº 774º, nº 2, que "sem prejuízo do disposto no n.º 3 do artigo 687.º, o tribunal a que for dirigido o requerimento indeferi-lo-á quando não vier deduzido ou instruído nos termos do artigo anterior e também quando se reconheça logo que não há motivo para revisão".

Este preceito legal, como se infere da palavra "logo", deixa, assim, nas mãos do Juiz a possibilidade de, na fase de admissão, indeferir liminarmente o requerimento desde que reconheça que não há motivo para o pedido de revisão.

Ora, foi o que aconteceu no caso em apreço, em que o Ex.^{mo} Juiz Desembargador Relator, reconhecendo que os documentos juntos pela recorrente não eram novos, indeferiu o pedido por não verificação dos pressupostos taxativos do recurso de revisão consagrados no artº 293º, nº 2, do CPPT, pelo que não havia que apresentar o requerimento à conferência de Juizes, o que só aconteceria na "fase residente", isto é, naquela fase em que o tribunal examina e julga se o fundamento do recurso procede e, conseqüentemente, se a sentença a rever subsiste ou cai.

"Na fase de admissão, a que se refere o art. 774º, o juiz ainda não analisa o fundamento invocado para o efeito de decidir se ele procede ou não; limita-se a averiguar se o fundamento invocado se ajusta ao quadro legal. Uma coisa é a existência do fundamento, outra a sua procedência. O primeiro aspecto demanda uma inspecção de forma; o segundo implica um exame de fundo" (Alberto dos Reis, *ob. cit.*, pág. 390).

Pelo que e nesta parte, improcedem também as referidas conclusões da motivação do recurso.

5 — Nas restantes conclusões da sua motivação, a recorrente alega que, da decisão que lhe indeferiu o recurso de revisão, cabe reclamação para o Presidente do TCA e, a não se entender assim, sempre o Tribunal poderia ter convalidado a petição em recurso, ao mesmo tempo que refere que, para além de o requerimento datado de 20/5/02 ter objecto, o mesmo mais não é que um pedido que complementa a reclamação apresentada, pelo que se defere o aí requerido ou se indefere, não por falta de objecto, mas por ser ou não admissível, processualmente, o requerido.

Vejámos se lhe assiste razão.

O artº 667º do CPC classifica os recursos em ordinários e extraordinários e inclui na primeira categoria a apelação, a revista e o agravo e, na segunda, a revisão e a oposição de terceiro (nº 2).

Por sua vez, dispõe o artº 688º, nº 1, do CPC que "do despacho que não admita a apelação, a revista ou o agravo e bem assim do despacho que retenha o recurso, pode o recorrente reclamar para o presidente do tribunal que seria competente para conhecer do recurso".

Como se mostra dos autos, a recorrente reclamou, junto do Presidente do TCA, do despacho do Ex.^{mo} Juiz Desembargador Relator que lhe não admitiu o recurso de revisão do acórdão deste tribunal (fls. 104).

Sendo assim e nos termos do prérito artº 688º, nº 1, daquele despacho que não admitiu o recurso de revisão não cabe nunca reclamação para o Presidente do TCA, uma vez que essa forma de reacção se circunscreve ao despacho de não admissão da apelação, da revista ou do agravo, isto é, dos recursos ordinários e não dos recursos extraordinários, como é o recurso de revisão.

Por isso, não sendo aqui aplicável aquele regime especial ter-se-á que aplicar o regime geral de impugnação das decisões do relator, que é a reclamação para a conferência, conforme resulta do disposto nos arts. 9º, n.ºs 1 e 2, e 111º, nº 2, da LPTA.

Porém, o erro na forma do processo determina, *ex vi* do disposto nos arts. 97º, nº 3, da LGT e 98º, nº 4, do CPPT, a convalidação do processo na forma adequada.

Para o efeito e no caso concreto, não ocorrem razões de caducidade que a impeçam (vide artº 153º do CPC e fls. 103 e 104).

Por outro lado, a causa de pedir e o pedido são os adequados numa e noutra forma de reclamação.

Em suma, nos referidos termos, nada obsta à referida convalidação, pelo que se considera haver erro na forma de processo — sendo o próprio a reclamação para a conferência —, importando, todavia, unicamente a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, ou seja, a partir do despacho de fls. 115, mantendo-se tudo o mais anteriormente processado. Nomeadamente e se outra causa a tal não obstar, o requerimento de fls. 110 a 113, uma vez que, embora carecido de objecto, o mesmo mais não é, como bem anota a recorrente, que um complemento da reclamação apresentada e no qual se aduzem factos complementares de apreciação.

6 — Nestes termos, se acorda em conceder provimento ao presente recurso e revogar o aresto recorrido, anulando-se todo o processado a partir de fls. 115, inclusive, seguindo os autos para apreciação em conferência da reclamação que recaiu sobre o despacho de não admissão do recurso de revisão.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Outubro de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Fonseca Limão* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 8 de Outubro de 2003.

Assunto:

Emolumentos notariais. Acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária. Impugnação judicial. Convalidação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A impugnação judicial e não a acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária é o meio legalmente previsto como adequado à sindicância contenciosa de liquidação emolumentar.*
- 2 — *E só pode operar-se a convalidação para o meio processual adequado a impugnação judicial (cfr. artigos 199.º do*

CPC e 97.º da LGT e arts. 165.º do CPT e 145.º do CPPT) se, além do mais, se não mostrar porventura precludido o respectivo prazo legal que é de 90 dias, pre-emptório, de caducidade e do conhecimento officioso.

Recurso n.º 525/03-30. Recorrente: Ministério Público; Recorrido: Portimer — Investimentos Hoteleiros, SA; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com a aliás douta sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra que julgou procedente a acção para reconhecimento de um direito que Portimer-Investimentos Hoteleiros, SA, nos autos convenientemente identificada, intentara com vista à requerida declaração de nulidade da liquidação de emolumentos notariais no valor de 10.000\$00, acrescida de juros legais, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o Ex.º Magistrado do Ministério Público junto daquele tribunal.

Admitido o presente recurso cfr. despacho de fls. 66 verso o Ilustre Recorrente apresentou as respectivas alegações e, pugnano pela revogação do julgado, formulou, a final, as seguintes conclusões:

A impugnante veio interpor a presente acção para reconhecimento de um direito para através da mesma, intentar que fosse anulada a liquidação de emolumentos notariais que lhe foi efectuada, relativa à sua intervenção em escrituras públicas.

Todavia, o recurso a tal acção é inadmissível, nos termos do n.º 2 do art.º 165.º do CPT, visto que a impugnante dispunha do processo judicial de impugnação que, de acordo com a actual e pacífica Jurisprudência desse Venerando Tribunal, é o meio processual idóneo para o efeito.

Daí que o M.º Juiz recorrido, ao admitir esta acção, tenha violado, por erro de interpretação, o preceituado naquela norma, ao arripio da Jurisprudência desse Alto Tribunal, o que jamais poderá aceitar-se.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

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:

Em 18 de Junho de 1997, foram cobrados à Autora, respectivamente, a quantia de 10.000\$00, correspondente a "acrécimo sobre actos de valor determinado";

A liquidação foi feita ao abrigo dos arts. 4.º a 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado;

Esses acréscimos: 3\$00 por cada 1.000\$00 ou fracção sobre o excedente de 10.000.000\$00 foram aplicados com base, respectivamente no capital social de Esc. 11.000.000\$00.

E, com base nela, mediante invocação de jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que entendeu pertinente e perante a Directiva n.º 69/335/CEE interpretada autenticamente pelo também convocado acórdão do TJCE de 29.09.98, processo n.º C-56/98, julgou procedente a referida acção e, em consequência, anulou a liquidação de emolumentos feita à Autora, mais ordenando a restituição daquela importância 10.000\$00

acrescida de juros legais, desde a data do pagamento até integral reembolso.

É contra o assim decidido e nos termos das transcritas conclusões que se insurge o Ilustre Magistrado do Ministério Público junto do tribunal recorrido.

Das alegações que sustentam aquelas conclusões emerge com exuberância que o sentido da discordância do Ilustre Magistrado Recorrente se circunscreve, em substância, no não acolhimento do entendimento sufragado pelo Tribunal *a quo* acerca da adequação do meio processual adoptado pela ora Recorrida para reagir contra a liquidação emolumentar sindicada — a acção para o reconhecimento do direito,

Pois sustenta antes e bem fundamentadamente que, para tanto e como repetidamente vem afirmando a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, é antes a impugnação judicial — cfr. arts 120.º e 165.º do CPT, então aplicável —, o meio processual próprio e adequado ao fim perseguido pela Autora, ora Recorrida, pelo que deveria, tal como propugnara em parecer que precedeu a prolação da sindicada sentença, ter-se julgado em conformidade, rejeitando-se aquela acção.

A questão jurídica colocada com o presente recurso é tão só a de saber se, *in casu*, a Recorrida Portimer podia ou não, válida e eficazmente, lançar mão do meio processual acção para reconhecimento de direito (cfr. arts.º 165.º do CPT e 145.º do CPPT) para reclamar em juízo a restituição de emolumentos notariais que lhe foram liquidados e pagou em 18.06.1997, pela celebração de escritura pública correspondente a acréscimo sobre actos de valor determinado, sendo certo que da respectiva liquidação não apresentou antes qualquer impugnação, reclamação ou pedido de revisão.

Ora, sobre a controvertida questão jurídica é, com efeito, pacífica, constante e uniforme a jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo vejam-se, a título meramente exemplificativo os acórdãos de 24.05.2000, processo n.º 24.194, de 06.10.99, processo n.º 23.747, de 12.03.03, processo n.º 163.30-30, e de 04.06.03, processo n.º 775/03.

Escreveu-se no primeiro dos invocados arestos:

Na lei reconhece-se a intenção de garantir ao interessado o pleno acesso à justiça tributária para tutela efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, de acordo com a directriz constitucional dimanada do art.º 268.º, n.º 5, da CR, na redacção da versão de 1989, em vigor ao tempo da entrada em vigência do CPT, sem prejuízo pela preferência pelos restantes meios contenciosos, entre os quais se contam as impugnações judiciais e reclamações gratuitas dos actos tributários, quando adequadas, evitando-se a desnecessária duplicação de instrumentos processuais para obtenção do mesmo fim, a proclamada tutela efectiva de direitos e interesses legítimos.

(...).

Ora, contra as ilegalidades da liquidação, há meios procedimentais típicos adequados de reacção, a impugnação judicial e a reclamação gratuita, contemplados nos arts. 120.º e ss e 95.º e ss do CPT, que asseguram a mais completa e eficaz tutela dos direitos dos contribuintes a não pagarem impostos ilegais, na medida em que a respectiva procedência anula o acto impugnado com eficácia retroactiva, obrigando à restituição *in integrum* da situação hipotética verificada se não houvera ilegalidade, de acordo com os limites do caso julgado,

e conforme o art. 145.º do CPT, obrigando a Administração a providenciar no sentido de conferir à decisão os seus efeitos práticos normais e impedindo-a, de substituir o acto anulado por outro em que se verifiquem os vícios que tenham determinado a anulação.”

«E mais. É pelo uso daqueles meios que o contribuinte, que consegue fazer vingar a sua pretensão à anulação da liquidação, logra mais ampla, eficaz e célere protecção na medida em que beneficia de regras específicas de actuação positiva da Administração, que lhe garantem a execução rápida decisão ...»

E sumariou-se bem explicitamente no último dos arestos invocados: «É a impugnação judicial e não a acção para para o reconhecimento de direito ou interesse legítimo o meio adequado para atacar uma liquidação emolumentar.

Não é viável a correcção do processo, convolvando a dita acção em impugnação judicial, se o prazo para deduzir esta se mostrar expirado.

Quer a inconstitucionalidade quer a violação do direito comunitário apenas determinam a anulabilidade do acto tributário que não a sua nulidade.»

E quanto à irrepreensibilidade constitucional do subjacente entendimento — o de que a acção para reconhecimento de direito prevista, inovadoramente para o direito administrativo, nos referidos arts. 69.º e 70.º da LPTA e depois consagrada também em sede de direito tributário nos invocados arts. 165.º do CPT e 145.º do CPPT, só logra campo de efectiva e porventura eficaz aplicação quando os demais meios processuais postos por lei à disposição do administrador/contribuinte, designadamente os que a lei específica ou tipicamente consagra, para a tutela efectiva de determinados direitos ou interesses legalmente protegidos, se revelem porventura inadequados à perseguida garantia constitucional da tutela judicial efectiva - se vem também pronunciando o Tribunal Constitucional cfr., por todos, o acórdão n.º 435/98, de 16.07.98, in *DR*, II Série, de 10.12.98 -.

Em face do exposto importa também concluir que, in casu, o meio judicial próprio e adequado à tutela judicial efectiva dos direitos e interesses que a Autora, ora Recorrida, afirma terem sido postergados pela liquidação emolumentar sindicada era antes a especialmente prevista impugnação judicial - cfr. artigos 165.º do CPT e 145.º do CPPT.

E que, assim, não possa manter-se o sentido do decidido pela impugnada sentença.

E, por outro lado, já perante a factualidade emergente dos autos a questionada liquidação emolumentar é de 18 de Junho de 1997 e a petição inicial dos presentes autos deu entrada em juízo em 23 de Setembro do ano seguinte, 1998, manifesto é que, então e face ao prazo legal de interposição da adequada impugnação judicial 90 dias - cfr. arts. 123.º do CPT e 102.º do CPPT -, e à natureza deste peremptório, de caducidade e de conhecimento oficioso por versar direitos indisponíveis da Fazenda Pública,

Mais se impõe concluir que, já perante o disposto nos artigos 199.º do CPC e 97, n.º 3, da LGT, não é sequer caso de operar a convolção recomendada pelo legislador, porventura traduzindo e dando corpo ordinário à garantia constitucional do acesso aos tribunais e à decisão judicial em tempo útil, como salvaguarda da tutela efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos (art.º 20.º da CR), uma vez que, como se deixa agora evidenciado e sem necessidade de curar da eventual verificação dos demais pressupostos que a lei estabelece (a ad-

missibilidade do pedido formulado e a adequabilidade da causa de pedir invocada, que, para tanto, seja ainda competente o tribunal demandado) a "acção judicial", aqui a impugnação judicial, não tenha entretanto perdido oportunidade decorrente da eventual caducidade no mesmo sentido Diogo Leite Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa in *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, pag. 422. e outros.

Não é pois também caso de convalidação.

Pelo exposto, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso, revogar a sindicada sentença e, julgando verificada a invocada excepção dilatória da impropriedade do meio processual utilizado [cfr. arts. 493.º n.º 2, 494.º n.º 1 e 495.º do CP, aplicáveis *ex vi* do art.º 2.º, al.ª e), do CPPT, absolver da instância a Fazenda Pública.

Sem custas neste Supremo Tribunal e sendo as devidas na 1ª Instância da responsabilidade da Autora.

Lisboa, 8 de Outubro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 8 de Outubro de 2003.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso versa matéria de facto quando, nas conclusões das alegações, são invocados factos que não foram tomados em consideração na sentença recorrida.

Recurso nº 575/03. Recorrente: José Martinho Salvado. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Cons.º Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento em nulidade de notificação e citação de actos anteriores ao acto de liquidação e com base em duplicação de colecta, José Martinho Salvado, residente em Vales do Rio, 6200 Covilhã, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IVA dos anos de 1994, 1995 e 1996.

Por sentença de fls. 138 e seguintes, o Tribunal Tributário de Castelo Branco julgou improcedente a impugnação.

Inconformado com a sentença, dela recorreu o contribuinte para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 155 e seguintes.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Neste STA, o M.ºP.º emitiu douto parecer a suscitar a questão prévia da incompetência do STA em razão da hierarquia pois o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Ouvido, o recorrente veio dizer que o recurso versa matéria exclusivamente de direito.

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

Como é jurisprudência deste STA, é pelas conclusões das alegações que se faz a delimitação objectiva do recurso. Significa isto que, se nas conclusões das alegações, o recorrente controverte a matéria de facto dada como provada na decisão recorrida ou se invoca factos que não foram julgados ou tomados em consideração na decisão recorrida, então o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, pois também versa matéria de facto.

Ora, lendo a sentença vemos que o M.º Juiz *a quo* não fez o julgamento da matéria de facto, pois não fixou um probatório.

Porém, nas conclusões 1ª, 4ª, 5ª, 9ª, 10ª, 13ª, 19ª 20ª, 22ª, 25ª e 26ª o recorrente afirma e invoca factos dos quais pretende extrair consequências jurídicas.

Deste modo, o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, pois o recorrente alega muitos factos nas conclusões das alegações. Assim, competente para conhecer deste recurso não é o STA mas a Secção de Contencioso Tributário do TCA, nos termos dos arts. 21.º, nº 4, 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 STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, declarando competente para o efeito o TCA, para onde o recorrente pode requerer a remessa do processo.

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

Lisboa, 8 de Outubro de 2003. — *Almeida Lopes* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 8 de Outubro de 2003.

Assunto:

Dedução de lucros retidos e reinvestidos (DLRR). Transição do âmbito do CCI para o do CIRC. Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF). Informação vinculativa.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Não obstante a entrada em vigor em vigor do EBF em 1 de Janeiro de 1989, mantiveram-se como direitos adquiridos vários incentivos, ressalvados pela legislação transitória que, no caso concreto, é o DL 442-B/88 que aprovou o CIRC a entrar em vigor na mesma data.
- II — Manteve-se por isso a possibilidade de dedução dos LRR, não obstante a autonomização da sucursal relativamente à empresa-mãe, se verificados os respectivos pressupostos.

Recurso n.º 592/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: SA-PEC-AGRO, SA; Relator: Ex.ºmº Juiz Consº Dr. Vítor Meira.

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

”Sapac-Agro, S.A.” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa as liquidações adicionais de IRC dos anos de 1990 e 1991, invocando a sua ilegalidade.

Por sentença do M.ºmº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente e anulados os actos de liquidação impugnados.

Inconformada com a decisão, recorreu a Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo, tendo formulado as seguintes conclusões:

a) O preceituado no artigo 15.º, n.º 1, do Decreto Lei n.º 442-B/88, de 30-11, permitiu que os lucros retidos e levados a reservas que tivessem sido reinvestidos nos termos do artigo 44.º do CCI até final do exercício imediatamente anterior ao do início da vigência do Código do IRC pudessem ser deduzidos nas condições estabelecidas no referido CCI para efeitos de determinação da matéria colectável de IRC.

b) No caso em apreço, está em causa a possibilidade de dedução dos valores respeitantes aos benefícios constituídos, nos referidos termos, por parte da empresa a cindir, anteriormente à vigência do EBF (com início em 1-1-89), mas cuja transmissão, a favor da impugnante, tendo em vista os exercícios em que se pretende que as respectivas deduções sejam efectuadas (1990 e 1991), será necessariamente regulada pelo artigo 13.º do referido EBF, sem que tal se revele incompatível com o princípio geral relativo à aplicação da lei no tempo consagrado no artigo 12.º, n.º 1, do Código Civil.

c) Assim, constatando-se que, nos termos do n.º 1 do referido artigo 13.º do EBF, o direito aos benefícios fiscais é intransmissível por acto inter vivos, mesmo entre pessoas colectivas, e sendo certo que não ocorre nenhuma das situações previstas nos subsequentes n.ºs 2 e 3, não poderia a impugnante beneficiar das questionadas deduções respeitantes a DLRR, pelo que a sentença recorrida, por ter decidido com base em entendimento contrário, em violação do sobredito preceito, deverá ser revogada, com as legais consequências.

O Tribunal Central Administrativo declarou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso por entender que o mesmo versava exclusivamente matéria de direito, sendo efectuada a remessa ao Supremo Tribunal Administrativo a pedido da Fazenda Pública.

Pelo Ex.ºmº Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso, louvando-se no parecer emitido pelo Ministério Público junto do Tribunal Central Administrativo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1. A empresa Produits et Engrains Chimiques du Portugal (Sapac) SA, com sede na Bélgica, desde 1926 que exercia em Portugal a actividade de fabricação e misturas de adubos e de preparação de pesticidas e sementes, através de sucursal, com instalações em Setúbal e representação administrativa em Lisboa;

2. Nos exercícios de 1987 e 1988 a sociedade realizou investimentos nos bens afectos à sua sucursal em Portugal;

3. Por escritura de 21DEZ1988 foi criada a impugnante, por autonomização da sucursal em Portugal da empresa referida em 1, transmitindo-se para esta todas as situações jurídicas, activas e passivas, que integravam aquela sucursal, entre as quais se incluíam os bens sobre que haviam sido realizados os investimentos referidos em 2;

4. A impugnante apresentou em 20JUN91 a declaração modelo 22 do IRC referente ao exercício de 1990, procedendo a autoliquidação;

5. A impugnante apresentou 3JUN91 a declaração modelo 22 do IRC referente ao exercício de 1991, procedendo a autoliquidação;

6. Nessas declarações procedeu a dedução de lucros retidos e reinvestidos, por referência aos investimentos referidos em 2, nos montantes de 142.593.242\$00 e 67.058.480\$00;

7. A administração fiscal não aceitou essas deduções com o fundamento de que:

a) A declaração mod. 22 foi entregue depois do prazo legal pelo que não foi cumprido o disposto na parte final do §3º do artº 44 CCI, conforme preconiza o artº 15, nº1, DL 442-B/88;

b) Os investimentos que originaram o benefício foram efectuados pela empresa Produits et Engrains Chimiques du Portugal (sapac) SA, que por cisão deu origem à impugnante, sendo que o nº 1 do artº 13 do EBF refere a intransmissibilidade inter vivos dos direitos dos benefícios DLRR e não se verifica nenhuma das situações previstas nos nºs 2 e 3 daquele artigo;

c) O valor deduzido diz respeito a investimentos realizados em 87 e 88 os quais foram objecto de exame à escrita efectuado pela DGCI, de que resultaram correcções que originaram uma dedução inferior em 36.364.173\$00, em 1990, e 3.915.538\$00, em 1991;

8. Em função dessa não aceitação e de outras correcções efectuadas procedeu às liquidações ora impugnadas.

Assentes tais factos aprecieemos o recurso.

O artigo 44º do CCI prescrevia que ”os lucros retidos ou levados a reservas e que dentro dos três exercícios seguintes ao da formação dos mesmos sejam reinvestidos na própria empresa ou, sob a formação de participação no aumento de capital, em empresa nacional em que aquela detenha ou passe a deter, pelo menos 10% do capital social e tal participação seja na totalidade reinvestida pela empresa participada no prazo máximo de três anos poderão ser deduzidos dos lucros tributáveis nos três anos imediatos ao da conclusão do investimento”. Prescrevia pois esta norma que os lucros retidos e reinvestidos na empresa (DLRR) podiam ser deduzidos dos lucros tributáveis nos três anos imediatos.

Em 1 de Janeiro de 1989 entrou em vigor o CIRC aprovado pelo DL 442-B/88, de 30 de Novembro. O artigo 15º deste DL, procurando conjugar as deduções por reinvestimento referidas no CCI com o novo código, prescrevia que: ”os lucros retidos e levados a reservas que tenham sido reinvestidos nos termos do artigo 44º do Código da Contribuição Industrial até ao fim do exercício imediatamente anterior ao do início de vigência do Código do IRC poderão ainda ser deduzidos, se ainda o não tiverem sido, nas condições estabelecidas no Código da Contribuição Industrial, para efeitos de determinação da matéria colectável de IRC”.

No caso vertente estão em causa investimentos realizados em 1987 e 1988 que a impugnante pretende deduzir em 1991, sendo que aqueles investimentos foram efectuados pela empresa ”Produits et Engrains

Chimiques du Portugal (Sapac) S.A.”, empresa da qual a mesma era então sucursal e de que se autonomizou em 1988, para si se transferindo as situações jurídicas activas e passivas que integravam aquela sucursal, entre as quais se incluíam os bens sobre que haviam sido realizados os ditos investimentos. Diverso é o entendimento da Fazenda Pública recorrente para quem tais valores não seriam dedutíveis por virtude da intransmissibilidade inter vivos do direito aos benefícios fiscais, nos termos do artigo 13º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), salvo nos casos excepcionados nos n.ºs 2 e 3 do mesmo, os quais se não verificariam.

Nas suas alegações de recurso a recorrente Fazenda Pública assenta a discordância com a sentença no artigo 13º do EBF que teria alterado a possibilidade de dedução dos benefícios antes constituídos, mas cuja transmissão para a impugnante ocorreu já na sua vigência. Não obstante a entrada em vigor do EBF mantiveram-se muitos dos benefícios antes concedidos, como direitos adquiridos, que a legislação transitória ressalvou (Cf. Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, fls. 336). No caso que aqui nos ocupa o DL 442-B/88 aprova o CIRC para entrar em vigor em 1 de Janeiro de 1989, sendo esta também a data de entrada em vigor do EBF. Se este se sobrepujasse não faria qualquer sentido o mencionado artigo 15º daquele diploma. Por isso, a dedução dos lucros retidos e reinvestidos que neste se contemplam mantém-se, não obstante o teor do artigo 13º do EBF. Se o direito existia ele terá por isso de manter-se como direito adquirido.

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

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 8 de Outubro de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 8 de Outubro de 2003.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 625/2003. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Joaquim Alves Pereira; Relator: Ex.º Juiz Consº Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento em vício de violação de lei, JOAQUIM ALVES PEREIRA, residente em S. Paio de Oleiros, do concelho de Santa Maria da Feira,, deduziu impugnação judicial contra a, liquidação

de imposto sucessório e juros compensatórios efectuada pela 4ª Repartição de Finanças desse concelho, pedindo a sua anulação.

Por sentença de fls. 89 e seguintes, o Tribunal Tributário de Aveiro julgou a impugnação provada e procedente, com base em dúvida sobre a existência do facto tributário.

Inconformada com a sentença, dela recorreu a Fazenda Pública para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 100 e seguintes.

O contribuinte não contra-alegou.

Neste STA, o MºPº emitiu douto parecer a suscitar a questão pré via da incompetência hierárquica, pelo facto de o recurso não versar matéria exclusivamente de direito.

Ouvida, a Fazenda Pública concordou com a questão prévia.

Corridos os vistos legais cumpre decidir a questão prévia posta pelo MºPº.

Como vem sendo jurisprudência deste STA, é pelas conclusões das alegações que se faz a delimitação objectiva do recurso. Significa isto que se o recorrente, nessas conclusões, controverte a matéria de facto dada como provada ou se invoca factos que não constam da matéria de facto dada como provada, o recurso versa matéria de facto e não matéria exclusivamente de direito.

Na conclusão 1ª, a recorrente alega que não se logrou obter qualquer documento comprovativo do pagamento da respectiva contrapartida.

Na conclusão 10ª a Fazenda alega que o impugnante teve conhecimento das movimentações contabilísticas e delas discordou.

Na conclusão 11ª, discute a prova testemunhal.

E quanto basta para termos de concluir que a recorrente não cingiu o seu recurso exclusivamente á matéria de direito, pois alegou factos que o M.º Juiz a quo não estabeleceu na sua sentença.

Assim, competente para conhecer deste recurso não é este STA mas a Secção de Contencioso Tributário do TCA, nos termos dos arts. 32º, nº 1, al. b), e 41º, nº 1, al. a), do ETAF.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia suscitada pelo MºPº e declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso e declaram competente para o efeito a Secção de Contencioso Tributário do TCA, para onde os autos devem ser remetidos após o trânsito em julgado deste acórdão.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Outubro de 2003. — *Almeida Lopes* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 8 de Outubro de 2003.

Assunto:

Arguição de nulidades.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Se no acórdão reclamando se decide pela admissibilidade de conhecimento officioso de factos instrumentais pelo TCA, com indicação da norma legal respectiva, há especificação do fundamento de direito.*
- II — Se nesse acórdão se decidiu que o TCA poderia introduzir factos novos (instrumentais) não alegados, não há oposição entre os fundamentos e a decisão.*
- III — Se no acórdão sob reclamação há pronúncia sobre todas as questões suscitada pelo recorrente não há omissão de pronúncia.*
- IV — Em tal caso é de indeferir o requerimento de arguição de nulidades.*

Recurso n.º 675/02. Recorrente: José Manuel dos Reis Monteiro de Sá; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **JOSÉ MANUEL DOS REIS MONTEIRO DE SÁ**, identificado nos autos, notificado do teor do acórdão proferido nos autos, que lhe negou provimento ao recurso jurisdicional por si interposto, veio pedir a aclaração do mesmo acórdão.

Por acórdão de 12/03/03, foi indeferida tal pretensão.

O recorrente veio então **arguir a nulidade** daquele primeiro acórdão.

Defende que:

a) O Tribunal "não especificou o fundamento de direito que justificou a sua decisão de admissibilidade de conhecimento officioso de factos pelo TCA, se estes forem instrumentais ou não essenciais";

b) A "decisão está em oposição com a fundamentação porquanto se manteve o acórdão do TCA, apesar de se reconhecer que no probatório foram introduzidos factos novos não alegados por qualquer das partes";

c) O acórdão é nulo por omissão de pronúncia sobre as conclusões h), j) e i).

O representante da Fazenda Pública entende que tal arguição deve ser indeferida.

Idêntica a esta é a posição expressa pelo EPGA.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Vejamos as várias questões suscitadas pelo recorrente.

a) Da alegada não especificação do fundamento de direito.

Não tem razão o recorrente.

Na verdade, a admissibilidade de conhecimento officioso de factos instrumentais pelo TCA resulta, na tese do acórdão recorrido, do art. 712.º, n.º 1, al. a), do CPC, na interpretação que o acórdão lhe dá.

E a chamada à colação do Prof. Castro Mendes é para explicitar que na doutrina também tal é entendido.

b) Da alegada oposição entre os fundamentos e a decisão.

Também aqui o recorrente não tem qualquer razão.

Na verdade, o acórdão sob censura, decidiu que o TCA poderia introduzir factos novos não alegados - instrumentais anote-se - sendo

que a solução jurídica, em função dos mesmos, é a do acórdão recorrido. O que não vem censurado.

O que o recorrente discorda é do aditamento officioso desses factos instrumentais, o que é coisa diversa.

c) Da alegada omissão de pronúncia.

Igualmente aqui o recorrente não tem razão.

Na verdade, o aresto sob censura afirmou que o TCA podia levar ao probatório factos incidentais não alegados.

E isso obviamente podia traduzir-se numa decisão em desfavor do recorrente.

E, por outro lado, o STA, como se diz no dito aresto, tem que acatar a pronúncia do TCA, face ao disposto no art. 729.º, n.º 2, do CPC.

3. Face ao exposto, indefere-se a requerida arguição de nulidades.

Custas pelo requerente, fixando-se a taxa de justiça em € 90.

— Lisboa, 8 de Outubro de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 8 de Outubro de 2003.**Assunto:**

Recurso per saltum. Questão de facto. Desistência da alegação de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se apontam factos que a sentença não fixou, pelo que a competência para dele conhecer cabe ao TCA e não ao STA - artº 32º, nº 1, al. b), e 41º, nº 1, al. a), ambos do ETAF.

II — A desistência da alegação de facto constante das conclusões do recurso, posteriormente à respectiva apresentação, não releva para efeitos da fixação da competência hierárquica do tribunal.

Recurso n.º 797/03-30. Recorrente: Clube de Investigadores Rocha Rigueira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por CLUBE DE INVESTIDORES ROCHA RIGUEIRA, da sentença do TT de 1ª Instância de Coimbra, proferida em 14JAN02, que julgou improcedente a oposição que a mesma deduzira à execução fiscal nº 0744-00/101392.0, do 1º Serviço de Finanças da Figueira da Foz.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1.º A sentença recorrida encontra o seu suporte de Direito na conjugação das als. g) e h) do finado artº 286º do Cód. Proc. Tributário

que não tem exacta correspondência nas als. g) e h) do n.º art.º 204.º do C.P.P.Tributário.

2.º Há pois erro na fundamentação de Direito da sentença recorrida que é causa de nulidade à luz do disposto no art.º 125.º do Cód. de Procedimento e Proc. Tributário por “vício da estrutura lógica da sentença por contradição entre as suas premissas de Direito e a conclusão”.

SEM PRESCINDIR, acresce que:

3.º A Administração Fiscal e na sua esteira o M.º Juiz *a quo* na ânsia de “matar” formalmente o processo concluem que “a oposição fiscal não é o meio processualmente adequado à pretensão do requerente”.

4.º Acontece porém que ao fazê-lo a sentença recorrida violou, entre outros, as disposições dos arts. 52.º, 98.º, n.º 4, do C.P.P.T., 97.º, n.ºs 2 e 3, da L.G.T. e 690.º Cód. Proc. Civil, pois que se erro houve na forma do processo, então o mesmo deveria ter sido convalidado na forma de processo adequado ou, no mínimo, ordenar-se a correcção, ou “de minimis”, convidar-se o Recorrente a corrigir a sua petição.

5.º Quanto ao fundo da questão entende o Recorrente que o Clube de Investidores criado ao abrigo do disposto no E.B.F. com sucessivo e sistemático reinvestimento de mais-valias encontra-se abrangido pelo regime de “Isenção Definitiva” como foi reconhecido pela Administração Fiscal anos a fio, criando legítimas expectativas jurídicas ao Clube Recorrente, (art.º 30.º do E.B.F.).

6.º Que não pelo regime de “Não Sujeição” com que a administração fiscal, sem fundamentar, promoveu a execução em questão.

Termos em que deve julgar-se procedente por provado o presente recurso e em consequência revogar-se a sentença recorrida, ordenando o prosseguimento dos autos com convalidação do detectado erro na forma de processo e julgando-se, a final, que o Clube está abrangido pelo regime de “Isenção Definitiva” à luz do art.º 30.º do E.B.F.”

O Ex.º Magistrado do MP, no seu parecer, excepcionou, todavia, a incompetência deste tribunal, em razão da hierarquia, por o recurso não versar apenas matéria de direito, atento o vertido na predita conclusão 5.ª, em que “o recorrente afirma factos que o M.º Juiz *a quo* nem estabeleceu nem, por qualquer forma, levou em conta na decisão recorrida”.

E, ouvido, o recorrente sustentou a competência do STA, uma vez que, tratando-se efectivamente de matéria de facto, aquele Ex.º magistrado devia ter-se pronunciado sobre ela, “e daí, ... a validade da alegação de recurso”, sendo, aliás, tal matéria “de alegação subsidiária”, acabando por requerer que seja tida por não escrita tal matéria, caso se perfilhe a tese sustentada pelo MP.

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

Ora, o tribunal *a quo* deu como apurado, em sede factual, que:

“O autor deduziu oposição à execução fiscal com o n.º 0744-00/101.392,0, que corre seus termos no 1.º Serviço de Finanças da Figueira da Foz, no montante de Esc. 303.051\$00, relativo à liquidação de IRC dos anos de 1995 e 1997 e 1998;

- O processo de execução fiscal a que é dirigida a presente oposição foi instaurado, com base em certidões de dívidas emitidas pela Direcção de Serviços de Cobrança do Imposto Sobre o Rendimento;

- Por sua vez, aos clubes de investidores aplica-se o disposto no art.º 18.º do CIRS;

- Com os rendimentos a serem imputados aos sócios na proporção das respectivas quotas, por decorrência do disposto no art.º 29.º do EBF;

- As liquidações, objecto da presente oposição, ao serem recolhidas no sistema informático evidenciavam que, no exercício de 1995, a declaração apresenta como regime de tributação - 3 = “Isenção Definitiva”;

- Quando deveria ter sido “Não sujeição”;

Tal facto conduziu ao reembolso de IRC, indevidamente, no valor de 211.951\$00;

No exercício de 1996, a declaração apresenta como regime de tributação - 3 = “Isenção Definitiva”, quando deveria ter sido “Não sujeição”;

- Tal facto conduziu a uma liquidação nula, não havendo correcções a fazer;

- No exercício de 1997 e 1998, as declarações apresentam como regime de tributação 5 = “Redução de Taxa”;

- Quando deveria ser “Não sujeição”;

- Tal facto conduziu a reembolsos de IRC, indevidos, nos montantes de 35.951\$00 e 55.475\$00, respectivamente para 1997 e 1998;

- Da formulação da p. i. decorre que o autor pretende discutir a ilegalidade em concreto da dívida exequenda;

- No caso dos Autos, como a dívida exequenda provém de impostos devidos ao Estado, a lei desde sempre assegurou meios gratuitos e judiciais e atacar e actos tributários de liquidação de impostos, a saber, recurso hierárquico, reclamação graciosa ou impugnação judicial.

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 predita conclusão 5.ª, o recorrente afirma ter sido “criado ao abrigo do disposto no EBF, com sucessivo e sistemático reinvestimento de mais-valias”, que se encontra abrangido pelo regime de “isenção definitiva”, “como foi reconhecido pela Administração Fiscal anos a fio, criando-lhe “legítimas expectativas”.

Matéria factual que não consta da decisão recorrida.

Sendo que, como é jurisprudência do STA, versa matéria de facto o recurso em que se apontam factos que a decisão recorrida não fixou.

Cfr., por todos, os Acs. de 01/03/00, Rec. 24.552, 23Fev00, recs. 24.277 e 24.162, 16Fev00, Rec. 24.269, 19/01/00, Rec.15.938, e 12/01/00 Rec. 23.762.

Por outro lado, não se vê - nem o recorrente o diz - o que tenha a ver a “validade do recurso” com a competência do tribunal.

Nem igualmente afecta esta o carácter subsidiário da alegação factual contida na dita conclusão 5.ª pois sempre integra o objecto do mesmo recurso.

Finalmente, é jurisprudência uniforme deste tribunal, que, para efeitos da determinação da sua competência hierárquica, é irrelevante que o recorrente venha depois alterar ou desistir da apreciação da matéria de facto constante das alegações.

É que os pressupostos de que depende a competência do tribunal de recurso ficam estabilizados com a apresentação das alegações e respectivas conclusões pelo que tal restrição do objecto do recurso não é relevante para o efeito.

Cfr. os Acds. de 21/01/98, Rec. 22.046, 03/11/99, Rec. 25.174, 02/06/99, Rec. 22.057, 25/01/00, Rec. 23.300, 30/05/01, Rec. 25.647, 21/01/03, Rec. 01621/02, e de 09/04/03, Rec. 085/03.

Ora, a competência deste STA, para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos dos TT de 1ª Instância cinge-se apenas a matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento, em matéria de direito, do mesmo recurso, artº 32º, nº 1, al. b), do ETAF, constituindo, assim, excepção à competência generalizada do TCA, ao qual, nos precisos termos do artº 41º nº 1 al. a) do mesmo diploma, compete conhecer “dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, salvo o disposto na alínea b) do 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 pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 120 euros e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 8 de Outubro de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 8 de Outubro de 2003.

Assunto:

Emolumentos notariais. Indeferimento de pedido de revisão do acto tributário. Impugnação judicial. Prazo.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Do acto de indeferimento de pedido de revisão de liquidação de emolumentos notariais, comportando a apreciação da legalidade desta, cabe impugnação judicial e não recurso contencioso - art. 97º, nºs 1, al. d) e f), in fine, e 2, do CPPT.*
- 2 — *O respectivo prazo de 90 dias conta-se a partir da notificação do mesmo indeferimento - artº 102º, nº 1, al. e) daquele diploma legal.*

Recurso n.º 870/03-30. Recorrente: Bloco Gráfico, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Consº Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por BLOCO GRÁFICO, LDA, da sentença do TT de 1ª Instância do Porto que, por um lado, e quanto ao pedido de anulação do acto de indeferimento do pedido de revisão do acto tributário, absolveu a impugnante da instância e, quanto ao de anulação deste, julgou a impugnação improcedente.

Fundamentou-se a decisão, quanto àquele, na existência de erro na forma de processo pois que de tal indeferimento cabe recurso contencioso e não impugnação judicial e, quanto ao último, ser a impugnação intempestiva já que, pagos os emolumentos em causa em 03-09-98, ela só foi deduzida em 17-09-01 e, consequentemente, muito para além do prazo de 90 dias previstos no artº 102º, nº 1, al. a), do CPPT e 123º, nº 1, al. a), do CPT.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

”A - As possibilidades de reacção dos particulares contra actos ilegais de liquidação de tributos, quando está em causa a violação de normas de direito comunitário ou inconstitucionais, não se esgotam na impugnação judicial, sendo, entre o mais, admissível a revisão do acto tributário, nas condições referidas no artº 78º da LGT., (e, no caso, no prazo do artº 94º do CPT), **seguida de eventual impugnação contenciosa de decisão de indeferimento;**

B - A forma de processo adequado para reagir contra um acto de indeferimento do pedido de **revisão de actos tributários é, efectivamente, a impugnação judicial** [arts. 97º, nº 1, alínea d), do CPPT e 95º, nº 1 e 2, alínea d), da LGT], e não manifestamente, o recurso contencioso previsto nos arts. 101º, al. j), da LGT e 97º nº 1, al. p), do CPPT, que se referem a questões tributárias **que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação;**

C - O prazo para tal impugnação é de noventa dias, a contar da notificação do indeferimento [art. 102º, nº 1, alínea e), do CPPT];

D - Mesmo que se entenda, que na impugnação da recusa do pedido de revisão de um acto tributário, o que está em causa, o que é objecto da mesma impugnação é o acto de liquidação e não o próprio acto de indeferimento, sempre o prazo para a propositura da acção, se iniciará na data precedente e não da prática do acto a anular.

Assim, nada obsta, ou obstará, ao conhecimento da pretensão formulada na pi, pelo que não deveriam ter-se por verificadas, a nulidade, (erro na forma de processo) que ocasionou a absolvição da instância da FP, e a execução (caducidade do direito de deduzir impugnação) que prejudicou o conhecimento das demais questões suscitadas, nomeadamente o mérito da impugnação.

FORAM MAL APLICADAS, por isso, AS NORMAS:

Por evocação:

- Arts. 199º, 202º, 498º, 3, 660º, 668º, do CPC e 279º, do CC;
- Arts. 78º, 95º e 101º al. j), da LGT;
- Arts. 20º nº 1, 97º 1 al. p) e 102º, nº 1, al. a), do CPPT;

Por omissão:

- Arts. 95º nº 1 e 2 alínea d) da LGT;
- Arts. 97º nº 1, alínea d), 102º, nº 1, al. e) do CPPT;

Deve, em tal conformidade, proceder o presente recurso, revogando-se, nessa conformidade, a sentença recorrida, seguindo-se os trâmites processuais concernentes e consequentes”.

Não houve contra-alegações.

O Ex.º Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, tanto por a impugnação judicial constituir o meio processual idóneo para reagir contra o indeferimento do pedido de revisão do acto tributário de liquidação, já que está em causa um acto que comporta a apreciação da legalidade da mesma, como por, em tal circunstancialismo, o prazo se dever contar a partir da notificação do mesmo indeferimento, nos termos do artº 102º, nº 1,

al. e), do CPPT, e não do termo do prazo para pagamento voluntário do tributo.

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

Em sede factual, vem apurado que:

“No dia 03.09.998, por ocasião da celebração de uma escritura de compra e venda de um imóvel, o 2º Cartório Notarial de Vila do Conde debitou à impugnante a quantia de 1.752.000\$00, a título de emolumentos notariais, montante apurado através da aplicação do artº 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado” (fls. 45 a 54 dos autos). A impugnante liquidou tal quantia nessa mesma data.

A presente impugnação foi instaurada em 17.09.2001 (fls.2 dos autos).”

Vejamos, pois:

Em matéria de impugnação dos actos administrativos em matéria tributária, o artº 97º do CPPT, consagra a existência de dois meios processuais: a impugnação judicial quando esteja em causa “a apreciação da legalidade do acto de liquidação” - al. d) do nº 1; e recurso contencioso quando esta não está em causa - al. f) *in fine* e seu nº 2.

Nos autos, vem judicialmente impugnado o acto de indeferimento de pedido de revisão de liquidação emolumentar, cuja apreciação comporta a apreciação da legalidade desta.

Pelo que efectivamente lhe cabe impugnação judicial e não recurso contencioso, nos termos das disposições legais referidas.

Cfr. Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 4ª edição, pág. 426 nota 18.

Por outro lado, o prazo respectivo conta-se da notificação do indeferimento do pedido de revisão, nos termos do artº 102º nº 1 al. e) do CPPT: notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código”.

Cfr. *cit.* pag. 459, nota 8 e 11.

Todavia, a decisão recorrida não nos dá conta da data de tal notificação pelo que haverá de ampliar a matéria de facto, aplicando depois o direito acima definido - arts.º 729º e 730º do CPCivil.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença, julgando-se correcto o meio processual utilizado - a impugnação judicial - e devendo o tribunal *a quo*:

a) Ampliar a matéria de facto e aplicar o direito, nos termos referidos, quanto à questão da extemporaneidade da impugnação judicial.

b) Decidir *de meritis* se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Outubro de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 8 de Outubro 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 — arts. 21º, n.º 4, e 32º, n.º 1, al. b), do ETAF.*

II — *Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo — art. 42º, n.º 1.º, 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 915/03-30. Recorrente: EDGAR — Comércio de Automóveis Novos e Usados Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta decisão do M.mo Juiz do TT de 1ª Instância de Setúbal que julgou verificada a excepção dilatória da litispendência, reportada ao processo n.º 306/01, e de harmonia com o estatuído pelos artigos 497º, n.º 1, e 498º, ambos do CPC, subsidiariamente aplicáveis [cfr. art.º 2º, al. e), do CPPT], e, em consequência absolveu da presente instância de impugnação judicial a Fazenda Pública, dela interpôs recurso jurisdicional para esta Secção do STA a Impugnante Edgargar, Comércio de Automóveis Novos e Usados, Limitada, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente 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, tudo conforme fls. 231 e seguintes, seriando estas últimas de 1 a VII.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Depois, neste Supremo Tribunal, o Ex.º Magistrado do Ministério Público suscitou a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b), e 41, n.º 1, al. a), do ETAF, sufragando entendimento de que o presente recurso não versa exclusivamente matéria de direito, circunstância que obsta a que este Supremo Tribunal dele possa conhecer. Uma vez que, aduziu, nas conclusões III e IV das respectivas alegações a Impugnante e ora Recorrente controverte a factualidade dada por assente na impugnada decisão judicial (de que existia identidade de fundamentos de facto e de direito entre os presentes autos de impugnação judicial e os de n.º 306/01) pois afirma, além do mais, que, numa e noutra impugnação, os factos tributários são distintos.

Notificada para, querendo, se pronunciar sobre a referida “questão prévia” — art.º 704º do CPC —, a Recorrente veio pugnar pela improcedência daquela questão prévia, sustentando serem os mesmos os factos por si alegados e os dados por assentes na sindicada decisão judicial.

Colhidos seguidamente os vistos legais, cumpre agora decidir. Em primeiro lugar e porque prejudicial, da suscitada questão prévia.

Questão que não pode deixar de proceder, pese embora a dispar e, em bom rigor, infundamentada oposição que lhe deduz a Recorrente.

Na verdade e como atentamente evidenciou o Ilustre Procurador Geral Ajunto, nas apontadas conclusões das suas alegações, bem assim como no conclusão VII, a Recorrente invoca factos que não só não foram estabelecidos na sindicada decisão e nela não foram naturalmente considerados, como alega ainda que " ... as diversas liquidações, quer de imposto quer de juros, todas relativas ao mesmo ano mas com base em factos e afundamentos distintos. " (sublinhado nosso).

Ora, como se deixa dito, o impugnado julgado considerou antes, para decidir como decidiu, que "Na presente acção ataca-se a liquidação de IVA de 1997. O mesmo acontece na acção 306/01, proposta em primeiro lugar. Os fundamentos são os mesmos....".

O que significa, bem manifesta e claramente, que a Recorrente não circunscreve, como deveria e face ao disposto nos invocados preceitos legais, a sua discordância com o decidido exclusivamente à matéria de direito, E daí que se imponha concluir com o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público junto deste STA que o presente recurso não versa efectiva e exclusivamente matéria de direito e que, por isso mesmo, se verifica a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia, Já que, de harmonia ainda com as aplicáveis e invocadas disposições legais, seja antes hierarquicamente competente para dele conhecer, tal como vem requerido, o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Esta é a Jurisprudência reiterada e constantemente afirmada por esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

Pelo exposto e de acordo com os invocados preceitos legais (arts. 32º, n.º 1, al. b), e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF), já também perante o estabelecido no art. 705º, n.º 1, do CPC para o julgamento sumário pelo Relator, por maioria de razão e sem necessidade de outros ou melhores considerandos ou formalidades, Acordam os Juízes desta Secção em julgar verificada a suscitada " questão prévia" e, consequentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso, Indicando como competente, para tanto, a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 125 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 8 de Outubro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 8 de Outubro de 2003.

Assunto:

Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

I — *Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos (não levados ao probatório) é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.*

II — *Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decisum.*

Recurso n.º 916/03-30. Recorrente: EDGARCAR — Comércio de Automóveis Novos e Usados, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. EDGARCAR — Comércio de Automóveis Novos e Usados, Lda., com sede na Rua Nuno Tristão, 6-A e 6-B, Barreiro, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, a liquidação adicional de IVA, relativa ao ano de 1997 e respectivos juros compensatórios.

O M.^{mo} Juiz daquele Tribunal absolveu a Fazenda Pública da instância, por se verificar o requisito da litispendência.

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

I. A sentença recorrida absolveu a F.P. da instância por haver litispendência com a acção 307/01, 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 307/01 o pedido efectuado é o da «total anulação dos actos de liquidação de imposto e dê 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 213.753.786\$00.

V. Sendo que na acção 341/010 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 217.380.154\$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.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA defende a incompetência hierárquica deste Tribunal. O recorrente discorda.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide arts. 101º e 102º do C.P. Civil, 45º do CPT, 5º do ETAF, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o art. 32º, al. b), do ETAF:

”Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

”b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de la Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no art. 41º, n.º 1, al. a), do ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Defende o ilustre Magistrado que as conclusões III, IV e V se enunciam ”factos não contemplados na fundamentação de facto da decisão impugnada”.

Vejamos então.

Pois bem.

Estamos realmente perante afirmações de facto, nomeadamente nas conclusões IV e V.

Por outro lado, a sentença — extremamente concisa — não faz qualquer referência a tais factos.

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, acorde-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 8 Outubro de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queirós*.

Acórdão de 8 de Outubro de 2003.

Assunto:

Reclamação do despacho do Relator para a conferência. Arts. 276º a 278º do CPPT. Processo urgente. Alegações (artº 283º do CPPT).

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A arguição da nulidade do acto de citação do gerente revertido não é susceptível de ser configurada como “reclamação” nos termos previstos nos arts. 276º a 278º do CPPT, uma vez que o acto impugnado não é um acto de decisão de um órgão de execução fiscal ou outra autoridade da administração tributária.*
- 2 — *Como ressalta do teor literal do nº 5 do artº 278º do CPPT, a atribuição de carácter urgente às reclamações que se fundarem em prejuízo irreparável, restringe-se apenas ao provocado por alguma das ilegalidades previstas no seu nº 3.*
- 3 — *A reclamação referida em 1), quer pela sua natureza, quer por que não se encontram preenchidos os pressupostos do artº 278º, nº 5, do CPPT, não é de qualificar como urgente, pelo que não lhe é aplicável a regra constante do artº 283º deste diploma legal.*

Recurso n.º 929/03-30. Recorrente: Olga Maria Bettencourt da Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{ma} Juiz Consº Dr. Pimenta do Vale.

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

1 — Olga Maria Bettencourt da Silva, residente em Cascais, notificada do despacho do Relator de fls. 222-vº e 223, que julgou deserto o recurso interposto do acórdão do Tribunal Central Administrativo, por não ter apresentado a sua motivação conjuntamente com o requerimento de interposição do recurso, nos termos do disposto no artº 283º do CPPT, dele veio reclamar para a conferência.

Em síntese, alega a reclamante que:

- foi o Relator que considerou que o presente recurso seguia a tramitação dos processos urgentes previsto no artº 283º do CPPT;
- o artº 278º, nº 5, do CPPT tem a ver com as reclamações das decisões proferidas pelos órgãos de execução fiscal susceptíveis de causar um prejuízo irreparável para o Tribunal Tributário de 1ª Instância;
- julgada a causa pelo Tribunal, nada na lei define que o regime subsequente dos recursos jurisdicionais está submetido a um processo de urgência;
- não se aplica ao caso dos autos o disposto no artº 278º, nº 5 do CPPT, uma vez que a arguição da nulidade em causa foi proferida no âmbito do CPT, que não continha norma equivalente.

A Fazenda Pública nada disse sobre o ora requerido.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do indeferimento da reclamação, uma vez que no despacho reclamado

se havia feito boa interpretação dos arts. 278º, nº 5, e 283º do CPPT, “acrescendo, por outro lado, que as regras deste código se aplicavam aos processos pendentes desde 6.7.2002 (artº 12º da Lei nº 15/2001, de 5.6)”.

Não foram colhidos vistos legais atenta a natureza urgente deste processo (cfr. arts. 700º, nº 3, e 707º, nº 2, do CPC).

Cumprir decidir.

2 — Antes de nos debruçarmos sobre o objecto da presente reclamação, importa referir que não foi o Relator que considerou o presente processo como urgente.

Tal qualificação foi adoptada pela Instância recorrida, nos termos do disposto no artº 278º, nº 5, do CPPT, como resulta da capa de fls. 188, sendo certo que não se encontra nos autos qualquer decisão que a sustente, quer tivesse sido proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância, quer pelo Tribunal Central Administrativo, como também não consta que dela tivesse a recorrente sido notificada.

A questão decidenda, consiste esta em saber se a nulidade arguida pela recorrente do acto da sua citação na qualidade de gerente revertida na execução fiscal instaurada contra a sociedade Z. Bettencourt da Silva, Lda., por contribuições em dívida à Segurança Social, deve, concretamente, ser tida como urgente para efeito do disposto no artº 283º do CPPT.

Desde logo e muito embora a arguição de tal nulidade remonte a 25/8/94 (vide fls. 131), pelo que e na altura, a sua tramitação era a própria do CPT, todavia, o regime jurídico aqui aplicável há-de ser, agora, aquele que, para o efeito, está estatuído no Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* do disposto no artº 12º da Lei nº 15/01 de 5/6, que regula a cessação da vigência do CPT, prescrevendo que “os procedimentos e processos pendentes regulados pelo Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril, passam a reger-se pelo Código de Procedimento e de Processo Tributário, sem prejuízo do aproveitamento dos actos já realizados”, já que esta Lei entrou em vigor no dia 5/7/01 (cfr. artº 14º) e o recurso da decisão do TT de 1ª instância foi interposto em 7/11/02 (vide fls. 165) e do acórdão do TCA em 25/2/03 (vide fls. 198).

3 — Estabelece o artº 276º do CPPT, à semelhança do que já acontecia no artº 355º do CPT, que “as decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1.ª instância”.

Por sua vez, o artº 278º, nº 1, dispõe que “o tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final”.

Contudo, o nº 3 deste preceito legal estabelece uma excepção a esta regra geral ao determinar que “o disposto no n.º 1 não se aplica quando a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável causado por qualquer das seguintes ilegalidades” que enuncia nas suas diversas alíneas.

E no nº 5 o mesmo artigo prescreve que “a reclamação referida no presente artigo segue as regras dos processos urgentes, tendo a sua apreciação prioridade sobre quaisquer processos que devam ser apreciados no tribunal que não tenham esse carácter”.

Feitas estas considerações e voltando ao caso dos autos, o que a recorrente “reclamou” foi a nulidade do acto de citação do despacho

de reversão, por vício de forma e não a decisão do Chefe da Repartição de Finanças que ordenou essa citação.

Assim sendo, a arguição da referida nulidade não é susceptível de ser configurada como “reclamação” nos termos previstos nos arts. 276º a 278º do CPPT, uma vez que o acto impugnado não é um acto de decisão de um órgão de execução fiscal ou outra autoridade da administração tributária.

O que aqui está em causa é tão só a validade formal do referido acto de citação o que é bem diferente.

Por outro lado e como vimos, a natureza de urgente do tipo de processo em apreço resulta directamente da própria lei, concretamente do prérito artº 278º.

Contudo e como ressalta do teor literal do seu nº 5, a atribuição de carácter urgente às reclamações que se fundarem em prejuízo irreparável, como vem alegado no acto em causa, restringe-se apenas ao provocado por alguma das ilegalidades previstas no seu nº 3 (neste sentido, Conselheiro Jorge Sousa, in *CPPT, Anotado*, 4ª ed., pág. 1051).

O que não acontece no caso em apreço.

Sendo assim, não só pela natureza do acto em causa, mas também por que não se encontram preenchidos os seus pressupostos legais, não é de qualificar o presente processo como urgente, pelo que não lhe era aplicável a regra constante do artº 283º do CPPT.

4 — Nestes termos, se acorda em atender a presente reclamação da recorrente e se revoga o despacho do Relator a que se opôs. Sem custas.

lisboa, 8 de Outubro de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 8 de Outubro 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 948/03-30. Recorrente: Celestino Guedes Nogueira Santo; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

Celestino Guedes Nogueira Santo interpôs no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém recurso contencioso de anulação do des-

pacho de indeferimento proferido em recurso hierárquico pela Subdirectora-Geral dos Impostos.

Por sentença do M.^{mo} Juiz daquele Tribunal foi negado provimento a tal recurso.

Inconformado com tal decisão recorreu o mesmo contribuinte para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

A) — É ilegal, por violação do n.º 2 do art.º 97.º do CPT, ao tempo, o indeferimento liminar da reclamação graciosa apresentada em 31 de Julho de 1998, sem apreciação do mérito da causa, uma vez que sem essa apreciação e valoração, o julgador não detém informação que lhe permita aferir da inexistência total ou parcial de facto tributário.

Ao proceder da forma como vem procedendo a Direcção de Finanças de Santarém, em situação alguma um sujeito passivo de imposto pode lançar mão do prazo de um ano estipulado no n.º 2 do art.º 70.º do CPPT, anteriormente n.º 2 do art.º 97.º do CPT.

B) — A não se considerar o presente recurso contencioso o meio processual adequado, sempre se deve considerar ilegal a notificação efectuada pela Administração Fiscal, datada de 18 de Setembro de 2001, pela qual se indicava como meio de reagir ao indeferimento do recurso hierárquico, precisamente o recurso contencioso a apresentar no prazo de 2 meses, nos termos do art.º 28.º, n.º 1, alínea a), e art.º 29.º ambos da LPTA.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para conhecer do recurso por o mesmo não ter por exclusivo fundamento matéria de direito.

Ouvido o recorrente sobre tal questão prévia veio pedir a remessa ao Tribunal Central Administrativo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

1. Com relação aos anos de 1992, 1994 e 1995, foi, adicionalmente, liquidado, ao aqui Rte, IVA, nos montantes de, respectivamente, 902.229\$00, 832.696\$00 e 56.139\$00, num total de 1.791.064\$00.

2. As três liquidações aludidas em 1. apresentavam como data limite de pagamento 31.7.1997.

3. Em 31.7.1998, visando as liquidações em apreço, o Rte apresentou, na RF de Rio Maior, reclamação graciosa, cujo pedido, por despacho datado de 13.9.1999, foi indeferido, "por intempestividade, sem conhecer o mérito da causa".

4. Do assim decidido e notificado a 23.9.1999, em 21.10.1999, o Rte apresentou recurso hierárquico, ao qual veio a ser negado provimento, mediante despacho proferido, em 7.9.2001, pela Sr.^a Subdirectora-Geral da DSIVA da DGCI; o qual foi notificado à mandatária judicial do Rte em 2.10.2001.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

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

para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente decidida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente que lhe foi efectuada pela Administração Fiscal uma notificação datada de 18 de Setembro de 2001. Ora como se alcança do probatório supra transcrito, dele não consta como provada tal notificação. De onde 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 para onde os autos deverão oportunamente ser remetidos atento o pedido do recorrente.

Custas pela recorrente, fixando em 1200 euros a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

lisboa, 8 de Outubro de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 8 de Outubro 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.º, 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 958/03-30. Recorrentes: Manuel Fernando Castro da Silva e outra; Recorridos: Basílio Moreira Carvalho e outros; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1.ª Instância do Porto, 1.º Juízo, 2.ª Secção, nos presentes autos de

reclamação e graduação de créditos, dela interpuseram recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo Manuel Fernando Castro da Silva e Outra, Maria Rosa Pereira Rodrigues da Silva, ambos nos autos convenientemente identificados.

E apresentaram depois — cfr. fls. 130 a 151 — 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.

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. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b), e 41, n.º 1, al. a), do ETAF, sufragando entendimento de que o presente recurso não versa exclusivamente matéria de direito. Uma vez que, aduziu, nas conclusões 5ª, 14ª, 15ª 17ª e 24ª das respectivas alegações os Recorrentes invocam 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 veio aos autos dizer que nas apontadas conclusões e ao contrário do que sustenta o Ilustre Procurador Geral Adjunto apenas invoca matéria de direito, pelo que este STA é o competente para conhecer e decidir do recurso.

Seguidamente colhidos os vistos legais e entretanto juntos documentos de fls. 176 a 181 sobre o apoio judiciário, cumpre agora decidir.

Em primeiro lugar e porque prejudicial, da suscitada questão prévia. Questão que, apesar de controvertida, não pode deixar de proceder.

Na verdade e como atentamente evidenciou o Ilustre Procurador Geral junto deste Supremo Tribunal, ao contrário do afirmado pelos Recorrentes no dito requerimento de fls. 172 e 173, nas apontadas conclusões das suas alegações os Recorrentes invocam factos que não só não foram estabelecidos na sindicada decisão, como nela não foram naturalmente considerados.

Afirmam, com efeito e ao arrepio da factualidade considerada pela sindicada decisão de fls. 114 a 117, além do mais que:

«5. estamos perante um empréstimo de natureza meramente civil, já que, por um lado, os recorrentes não são, nem nunca foram comerciantes, nem exercem, nem exerceram o comércio, a título individual não se tendo destinado, por outro lado o valor emprestado a qualquer acto de comércio ou mercantil;

(...).

14. ... o recorrido ... pediu o valor das despesas judiciais ... sem que, todavia alegasse, esclarecesse e comprovasse, a que título eram as mesmas devidas e exigíveis e a que se referiam tais despesas;

(...).

24. A sentença recorrida não teve, pois, em consideração, como, aliás, dela se vê, o facto de no caso em apreço se estar perante um empréstimo de natureza meramente civil ...» (sublinhado nosso).

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 — arts. 32º, n.º 1, al. b), e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF, e arts. 16º,

n.º 2, 18º, n.º 2, e 280º, n.º 1, do CPPT — é antes hierarquicamente competente para dele conhecer, tal como vem requerido, o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Esta é a jurisprudência repetidamente afirmada por esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Assim e face ao disposto no art. 705º, n.º 1, do CPC, para o julgamento sumário pelo Relator, por maioria de razão e sem necessidade de outros ou melhores considerandos ou formalidades, Acordam os Juízes desta Secção em julgar verificada a suscitada “questão prévia” e, consequentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso, Indicando como competente, para tanto, a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela Recorrente, fixando a taxa de justiça em € 125 e a procuradoria em 50%, sem prejuízo do decidido quanto ao requerido benefício de apoio judiciário — cfr. fls. 176 a 181.

Lisboa, 8 de Outubro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 8 de Outubro de 2003.

Assunto:

Liquidação de imposto sobre as sucessões e doações. Caducidade. Alienação de imóvel onerado por usufruto.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O prazo de caducidade do direito à liquidação de imposto sobre as sucessões conta-se, em regra, a partir da data do óbito do autor da herança.*
- 2 — *Não necessariamente assim quando o de cujus tenha deixado a nua propriedade de um imóvel a um herdeiro e o usufruto a outro, e tal imóvel venha a ser alienado.*
- 3 — *Indiciando a matéria de facto que a liquidação teve lugar em face do conhecimento, adquirido pela Administração, de que tinha havido alienação de imóveis da herança, importa apurar as precisas circunstâncias de tal alienação, só depois cabendo julgar se estava, ou não, esgotado o prazo para a liquidação.*

Recurso n.º 1006/03. Recorrente: Luís Manuel Alves Lopes; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. LUÍS MANUEL ALVES LOPES, residente em Lisboa, recorre da sentença do M.^{mo} Juiz da 1ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a im-

pugnação judicial da liquidação de imposto sucessório, efectuada na sequência do óbito de Maria da Conceição Alves.

Formula as seguintes conclusões:

“Porque, nem a liquidação, nem a notificação, foram efectuadas dentro do prazo de caducidade, deveria, por força do art.º 33º do C.P.T., ter ocorrido a caducidade do direito à liquidação.

A Douta Decisão recorrida, não julgou procedente a impugnação, com base na ocorrência de caducidade, logo, violou o disposto no art.º 33º, nº 1, do C.P.T., aplicável no caso presente.

Termos em que, Deve ser concedido provimento ao recurso, revogando-se a Douta decisão recorrida, decidindo que a impugnação, seja julgada procedente por provada”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, pois à data da liquidação (11 de Outubro de 2001) estava expirado o prazo em que podia ela ser levada a cabo, cujo termo ocorreu em 5 de Setembro de 1993.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juizes-Adjuntos.

2. Os factos vêm assim fixados:

«1

Por óbito de Maria da Conceição Alves, ocorrido em 05/09/73, foi instaurado no Serviço de Finanças de Cascais, o processo de liquidação de Imposto sobre Sucessões e Doações sob o nº 9832, dele constando como herdeiros o cônjuge sobrevivente, Manuel Maurício Lopes, e o impugnante.

2

De acordo com o testamento, a autora da herança deixou o usufruto vitalício da quota disponível dos seus bens ao cônjuge sobrevivente, tendo sido liquidado o imposto a este em Novembro de 1973, que o mesmo pagou de uma só vez.

3

Posteriormente, verificaram os serviços que tinham sido alienados o prédio inscrito sob o artº 1002º da freguesia de Cascais, tendo a Sisa sido paga em 17/12/99 e o prédio inscrito sob o artº 2571º da freguesia de Alcabideche, por escritura de 12/05/89, tendo procedido à liquidação do Imposto Sucessório no dia 11/10/01 e notificado o impugnante para o seu pagamento.»

3.1. A presente impugnação foi deduzida com exclusivo fundamento na caducidade do direito à liquidação: o facto tributário - decesso do autor da herança -, ocorreu em 5 de Setembro de 1973, pelo que o prazo de caducidade, de cinco anos, já se esgotara aquando da notificação da liquidação 12 de Outubro de 2001.

Assim não entendeu a sentença recorrida, cuidando, se bem entendemos, que não há prazo de caducidade aplicável ao caso: o de cinco anos a que se referem o impugnante e o artigo 33º, nº 1, do Código de Processo Tributário foi ressalvado, quanto ao imposto sobre as sucessões, pelo artigo 4º do Decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril; e o fixado pela Lei Geral Tributária só vale para os factos tributários ocorridos após 1 de Janeiro de 1998.

No presente recurso jurisdicional, o recorrente retoma a tese que defendera, já, na petição: o facto tributário ocorreu em 5 de Setembro de 1973, e a notificação da liquidação, de 12 de Outubro de 2001, está para além do prazo de caducidade do direito à liquidação, que é de cinco anos.

À mesma conclusão chega o Ex.^{mo} Procurador-Geral Adjunto, conquanto considere que o prazo de caducidade é de vinte anos, contados do falecimento da autora da herança.

3.2. Na contestação, invocara a Fazenda Pública que o impugnante, por pretender alienar um imóvel da herança onerado por usufruto a favor do cônjuge herdeiro, pediu a liquidação do imposto devido. Acrescentou, ainda, a Fazenda Pública, que constatou, então, «não ter sido dado cumprimento ao estabelecido na regra 2ª do artº 21º do C.I.M.S.S.D., em virtude de terem sido vendidos os imóveis descritos na relação de bens sob os nºs 7 e 11», na sequência do que procedeu à liquidação impugnada.

Ora, se, em regra, o prazo de caducidade do direito à liquidação se conta a partir do decesso do autor da herança, já não é líquido que assim seja quando este tenha deixado a nua propriedade de um imóvel a um herdeiro e o usufruto a outro, e ocorra, depois, alienação desse imóvel, com extinção do usufruto: veja-se, nomeadamente, o que dispõem os artigos 21º, nº 2, e 22º, nº 2, do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.

No caso que nos ocupa, o teor da contestação da Fazenda Pública, bem como a factualidade fixada na sentença recorrida, indiciam que poderá estar-se perante uma situação a apelar à aplicação das aludidas regras legais, sendo, porventura, de ponderar a questão da caducidade em termos diversos dos que adoptou a sentença.

Todavia, a matéria de facto estabelecida não permite clarificar a situação de modo inequívoco, pois limita-se a referir que o usufruto vitalício dos bens da herança que integram a quota disponível ficou para o herdeiro cônjuge, o qual satisfaz o imposto liquidado, e que os Serviços verificaram, depois, ter havido alienação de dois imóveis.

Importa, além disso, conhecer o circunstancialismo que rodeou essas alienações, designadamente, o seu autor, os seus precisos termos, o respectivo título, e as datas em que tal ocorreu; bem como apurar se houve alienação do usufruto e, afirmativamente, a que título, quando, e a favor *de quem*.

Sem isso, e, ainda, sem estar fixada a data em que foi efectuada a notificação da liquidação, não é possível afirmar ou infirmar a caducidade do direito à liquidação, que é, como se viu, o fundamento da sua impugnação judicial.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, para ampliação da matéria de facto, nos apontados termos, e prolação de nova sentença que aprecie a invocada caducidade baseando-se na factualidade alargada que venha a apurar-se.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Outubro de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 8 de Outubro de 2003.**Assunto:**

Quantia exequenda.

Doutrina que dimana da decisão:

Graduando a sentença respectiva a quantia exequenda pode esta ser interpretada com o sentido de que os créditos exequendos incluem os juros de mora individualizados nas certidões que deram origem à execução e de que os créditos reclamados devem igualmente incluir os juros de mora a que se referem as certidões que estiveram na origem da reclamação.

Recurso n.º 1023/03, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrido Celestino Francisco Santos Silveira & C.ª L.ª, Relator: Ex.º Juiz Conselheiro 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 do Porto, 2º Juízo, 1.ª Secção, graduou os créditos nos termos constantes de fls. 39 vº.

Alegou 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 8º do D.L. n.º 73/99, de 16 de Março.

2. Já por força do Art.º 10º do D.L. 49168, de 05/08/1969, as dívidas provenientes de juros de mora gozavam dos mesmos privilégios que por lei fossem atribuídos às dívidas sobre que recaíam.

3. Para reforçar tal ideia o Art. 440º 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 exequendos ser graduados nos termos atrás referidos.

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

O EMMP entende que o julgado deve ser confirmado nos termos da jurisprudência maioritária da Secção que identifica.

2 - A sentença de graduação de créditos de fls. 39 vº efectuou esta da forma seguinte:

em primeiro lugar, a quantia exequenda de IVA a par da dívida de IVA reclamada em segundo lugar os créditos do CRSS.

3 - A sentença de graduação de créditos de fls. 39 vº concluiu nos termos constantes do antecedente ponto nº 2 graduando em primeiro lugar, a quantia exequenda de IVA a par da dívida de IVA reclamada e em segundo lugar os créditos do CRSS.

A sentença de graduação de créditos, tal como se deixa transcrita, não é um modelo de perfeição pois que a mesma deveria afirmar que a quantia exequenda deve ser entendida como englobando tudo o que se encontra em execução.

E se a sentença de graduação de créditos fosse suficientemente clara e precisa sempre inviabilizaria e existência de dúvidas sobre o conteúdo do decidido.

Seria mais adequado referir a quantia exequenda na qual se deveriam considerar incluídos os juros moratórios indicados nas respectivas certidões de dívida.

Igualmente seria mais adequado, no que se respeita à certidão de dívidas reclamadas referir a da dívida e respectivos juros.

Contudo com o esclarecimento de que a quantia exequenda, a dívida reclamada e os créditos do CRSS incluem os mencionados juros parece-nos podermos concluir que não se verifica a falada nulidade por omissão de pronúncia.

Do exposto resulta que a sentença de graduação de créditos em apreciação interpretada com o sentido de que os créditos exequendos incluem os juros individualizados nas certidões que deram origem à execução e de que os créditos reclamados igualmente incluem os juros individualizados nas respectivas certidões que estiveram na origem da execução ou reclamação deve ser confirmada.

E entendendo a sentença recorrida com este sentido não merece provimento o presente recurso.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Outubro de 2003. — António Pimpão (relator) — *Pimenta do Vale* — Almeida Lopes.

Acórdão de 8 de Outubro de 2003.**Assunto:**

Juros indemnizatórios. Artigos 83º, nº 4, do Código de Processo Tributário e 43º da Lei Geral Tributária. Aplicação no tempo. Taxa dos juros.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Os juros indemnizatórios devidos ao contribuinte contam-se, durante a vigência do nº 4 do artigo 83º do Código de Processo Tributário, à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do pagamento do imposto indevido, sem atender às sucessivas variações que tal taxa experimentou.*

2 — *A tanto não obsta a aplicabilidade do artigo 43º da Lei Geral Tributária, conjugado com o artigo 35º, nº 10, da mesma Lei, às relações jurídicas que, constituídas antes da sua vigência, todavia subsistam após ela.*

Recurso n.º 1040/03. Recorrente: Modelo Continente, SGPS, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. **MODELO CONTINENTE, HIPERMERCADOS, S. A.**, com sede na Senhora da Hora, Matosinhos, recorre da sentença da M.ª Juíza da 2ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que, por inutilidade superveniente da lide, julgou extinta a instância na execução do julgado anulatório de acto de liquidação de emolumentos do registo comercial.

Formula as seguintes conclusões:

«1ª Os arts. 24º e 83º do C. P. T., após a redacção que lhes foi conferida pelo D. L. n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, consagraram e aplicação de uma taxa de juro fixa;

2ª De acordo com esses preceitos, a taxa dos juros indemnizatórios correspondia à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no dia do pagamento do tributo, acrescida de cinco pontos percentuais, e mantinha-se inalterada durante todo o período de contagem dos juros;

3ª Nas palavras do Ilustre Conselheiro LOPES DE SOUSA, no n.º 4 do art. 83º do C. P. T. “a questão da alteração das taxas aplicáveis ao longo do período em que eles são devidos” era liminarmente eliminada, pois determinava-se “a aplicação de uma taxa de juros fixa, ao longo de todo o período de contagem dos juros”;

4ª A entrada em vigor da L. G. T. 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 do n.º 4 do art. 48º e do n.º 10 do art. 35º da L. G. T., a taxa dos juros indemnizatórios passou a ser equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do n.º 1 do art. 559º do Código Civil;

5ª Conforme explica o Ilustre Conselheiro LOPES DE SOUSA, a questão da alteração das taxas apenas se coloca após a entrada em vigor da L. G. T. pois “esta Lei não contém qualquer regra especial sobre esta matéria, pelo que a questão deverá ser resolvida à face dos princípios gerais sobre a aplicação da lei no tempo”;

6ª A douda sentença recorrida, ao julgar improcedente o pedido de juros legalmente formulado, violou, pois, por errada interpretação e aplicação os arts. 24º e 83º do C.P.T.

Termos em que deve dar-se provimento ao presente recurso, revogando-se a decisão recorrida na parte em julgo improcedente o pedido de juros formulado, e, conseqüentemente, ordenar-se o pagamento dos juros peticionados».

1.2. Contra-alega o Director-Geral dos Registos e Notariado, assim concluindo:

«1.

O recurso interposto pela sociedade “**MODELO CONTINENTE, SGPS, S.A.**,” tem por objecto a douda decisão proferida pelo tribunal a quo no incidente de execução de sentença, referente aos termos em que foram calculados os juros indemnizatórios e moratórios devidos pela anulação judicial de um acto de liquidação de emolumentos registrais.

2.

Ao contrário do que defende a ora recorrente, no cálculo dos juros indemnizatórios deve atender-se às taxas que sucessivamente vigoraram desde a data do pagamento indevido do tributo, dado que estas exprimem a medida legal considerada idónea para a mensuração do dano respeitante a uma obrigação pecuniária, tal como doutamente foi decidido por este Venerando Supremo Tribunal Administrativo secção de contencioso tributário — no acórdão proferido, em 20 de Fevereiro de 2002, no recurso n.º 26.669.

3.

Os juros indemnizatórios devidos pela anulação de um acto de liquidação de emolumentos do registo nacional de pessoas colectivas, cujo preparo foi efectuado em 30 de Agosto de 1995, e cujo prazo de execução espontânea da decisão judicial anulatória terminou em 04 de Maio de 2002, nos termos do disposto nos artigos 83º, n.º 4, do Código de Processo Tributário e 35º, n.º 10, da Lei Geral Tributária, devem ser contabilizados de acordo com as seguintes taxas:

de 30/08/1995 a 30/09/1995: 15% (Portaria n.º 339/87, de 24 de Abril);

de 01/10/1995 a 12/02/1996: 10% (Portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro);

de 13/02/1996 a 23/04/1996: 13,75% (Aviso n.º 1/96, de 19.01.1996, publicado no D.R. n.º 27, II série, de 01.02.1996);

de 24/04/1996 a 12/12/1996: 13,25% (Aviso n.º 2/96, de 04.04.1996, publicado no D.R. n.º 96, II série, de 23.04.1996);

de 13/12/1996 a 06/05/1997: 12% (Aviso n.º 5/96, de 22.11.96, publicado no D.R. n.º 287, II série, de 12.12.1996);

de 07/05/1997 a 25/02/1998: 11% (Aviso n.º 180/97, de 22.04.97, publicado no D.R. n.º 104, II série, de 06.05.1997);

de 26/02/1998 a 06/11/1998: 10% (Aviso n.º 1/98, de 16.02.98, publicado no D.R. n.º 47, I série - B, de 25.02.1998);

de 07/11/1998 a 19/12/1998: 9,25% (Aviso n.º 3/98, de 30.10.98, publicado no D.R. n.º 257, I série 8, de 06.11.1998);

de 20/12/1998 a 31/12/1998: 8,25% (Aviso n.º 4/98, de 14.12.98, publicado no D.R. n.º 292, I série B, de 19.12.1998);

de 01/01/1999 a 16/04/1999: 10% (Portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro);

de 17/04/1999 a 04/05/2002: 7% (Portaria n.º 263/99, de 12 de Abril).

4.

Os juros moratórios devidos desde o fim do prazo para o cumprimento espontâneo da decisão judicial — 04 de Maio de 2002 — até à data da transferência bancária da quantia em dívida — 06/01/2003 — devem ser calculados, de acordo com o disposto no art.º 3 do D.L. n.º 73/99, de 16 de Março, ou seja, à taxa de juro de 1% ao mês.

Nestes termos (...) deve o presente recurso ser julgado totalmente improcedente, mantendo-se a douda decisão recorrida».

1.3. O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, pois o n.º 4 do artigo 83º do Código de Processo Tributário (CPT) deve ser interpretado «no sentido de que a taxa de juros é fixa durante o período de contagem dos juros, correspondendo à vigente na data do pagamento indevido, e não variável em função das sucessivas alterações da taxa básica de desconto do Banco de Portugal».

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.^{mo} Juízes-Adjuntos.

2. Transcreve-se da sentença recorrida a factualidade que fixou: «Por sentença, transitada em julgado, e proferida nos autos de impugnação judicial que correram termos neste Juízo e Secção sob o n.º 65/95, determinou-se a anulação da liquidação versando sobre os emolumentos de registo comercial, no valor de 71.125.000\$00 e condenou-se a entidade liquidadora e pagar à impugnante juros indemnizatórios sobre tal montante, contados desde 30.08.995 até à emissão da respectiva nota de crédito a seu favor.

Esgotado o prazo de execução espontânea de tal sentença, a impugnante requereu, em 05.03.2002, execução de julgado, ao abrigo do art. 5º, n.º 1, do Dec.-Lei n.º 256-A/77, de 17.06.

Até à data da instauração da presente execução (31.05.2002), a Administração não se tinha ainda pronunciado sobre tal requerimento.

Posteriormente, foi emitida a nota discriminativa do montante a restituir à impugnante, cuja cópia faz fls. 15 destes autos e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

Em conformidade com essa nota discriminativa e mediante transcrição bancária, foi efectuado o pagamento à impugnante da quantia de € 578.505,50».

3.1. A ora recorrente, que viu acolhida pelos tribunais a sua pretensão de anulação do acto tributário de liquidação, e ditada a obrigação de pagamento de juros indemnizatórios a seu favor, contados desde 30 de Agosto de 1995 até à emissão da respectiva nota de crédito, entende que esses juros devem ser contados às taxas, sucessivamente aplicáveis, de 15%, 10%, 15,5%, 10% e 7%.

A sentença ora recorrida, proferida no processo de execução do julgado, não negando o direito a juros indemnizatórios, entendeu que as taxas a considerar são de 13,75%, 13,25%, 12%, 11%, 10%, 9,25% e 8,25%, «em conformidade com a vigência de cada taxa de desconto», posto que essa taxa sofreu variações ao longo do tempo, a elas havendo que atender.

A divergência da recorrente com a decisão que impugna respeita, pois, ao modo como, nos termos do disposto nos artigos 24º, n.º 3, e 83º, n.º 4, do Código de Processo Tributário (CPT), combinados, devem contar-se os juros indemnizatórios a que tem direito. A recorrente defende que essa é, até à entrada em vigor da Lei Geral Tributária (LGT), a taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do pagamento que fez, indevidamente, do tributo liquidado, sem ter em atenção as variações entretanto sofridas por essa taxa. A sentença, pelo contrário, considerou que devem considerar-se essas variações.

Este o único ponto em discussão no presente recurso, posto que, quanto aos juros moratórios, nenhuma pretensão manifesta a recorrente, que, de modo expresso, limita o âmbito e objecto do recurso ao segmento da sentença “que julgou improcedente o pedido de juros indemnizatórios”.

3.2. Começamos por transcrever o acervo normativo que pode interessar à solução do caso:

Nos termos do já referido artigo 24º, n.º 3, CPT, «o montante dos juros referidos no número anterior [juros indemnizatórios] será calculado, para cada imposto, nos termos dos juros compensatórios devidos a favor do Estado, de acordo com as leis tributárias».

Acrescenta o artigo 24º, n.º 6, do mesmo diploma que «os juros [indemnizatórios] serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito».

Ainda no mesmo diploma foi introduzido, pelo artigo 1º decreto-lei n.º 7/96 de 7 Fevereiro (que, nos termos do seu preâmbulo, visou harmonizar as soluções acolhidas pelos vários códigos tributários), o n.º 4 do artigo 83º, com esta redacção: «a taxa de juros compensatórios corresponde à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais».

Esta alteração não foi longeva, pois todo ao artigo 83º do CPT foi revogado pelo artigo 2º do decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a LGT.

Esta lei, por sua vez, dispõe sobre a taxa dos juros compensatórios que ela é «equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do n.º 1 do artigo 559º do Código Civil» (artigo 35º, n.º 10).

Aos juros indemnizatórios dedica a LGT o artigo 43º, segundo o qual a respectiva «é igual à taxa dos juros compensatórios» (n.º 4).

3.3. Fica patente que o legislador, desde 1991, com a entrada em vigor do CPT, pretendeu que fosse igual a taxa dos juros compensatórios e indemnizatórios: isso mesmo estabeleceu no transcrito artigo 24º, n.º 3, do CPT, harmonizando, depois, mediante o Decreto-Lei n.º 7/96, as várias taxas que então vigoravam, conforme os diversos impostos; e reafirmou-o pelo artigo 43º, n.º 4, da LGT.

Na vigência do CPT, a taxa de juros compensatórios, desde o Decreto-Lei n.º 7/96, correspondia “à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais”. Deste modo - e não considerando, por ora, a LGT -, a taxa não variava durante todo o tempo em que houvessem de contar-se os juros, ainda que flutuasse a taxa básica de desconto do Banco de Portugal. O momento a atender para escolher a taxa era um só: o do início do retardamento da liquidação.

Como assim, e por força da equivalência da taxa de juros compensatórios/indemnizatórios, também no caso destes últimos a taxa se fixava no momento do pagamento do imposto indevido (artigo 24º, n.º 6 do CPT), sendo irrelevantes as alterações que porventura experimentasse como experimentou - a taxa básica de desconto do Banco de Portugal, aliás, entretanto abolida pelo Decreto-Lei n.º 139/98, de 8 de Abril.

3.4. Porém, como se viu, o artigo 83º do CPT, que consagrava a imutabilidade da taxa, foi deposto pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a LGT.

Coloca-se, pois, a questão de definir como se aplicam no tempo as sucessivas leis que regulam a matéria.

Parece claro que o artigo 83º, n.º 4, do CPT, segundo o qual «a taxa de juros compensatórios corresponde à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais», vigorou desde que foi introduzido no CPT (pelo Decreto-Lei n.º 7/96 de 7 Fevereiro), até ao momento em que foi revogado (pelo decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro).

Porém, quanto à norma contida neste artigo, não temos que resolver nenhum problema concernente à sua aplicação no tempo, pois as partes estão de acordo no que respeita à taxa de juros aplicável até à sua entrada em vigor.

Quanto ao artigo 35º, n.º 10, conjugado com o artigo 43º, n.º 4, ambos da LGT, é que se pode pôr um problema de aplicação no

tempo: o de saber se ele se aplica às relações jurídicas subsistentes, constituídas antes da sua entrada em vigor 1 de Janeiro de 1999 -, se só às constituídas com base num facto seu contemporâneo, sendo certo que, no nosso caso, o facto que originou a relação obrigacional remonta a 30 de Setembro de 1995, conforme está judicialmente estabelecido.

Mas também desta questão não se nos impõe cuidar, no âmbito do presente processo, porquanto, quer a recorrente, quer a recorrida, aceitam, expressamente, que, a partir de 1 de Janeiro de 1991, é de atender à taxa consagrada no artigo 559º do Código Civil. Ou seja, quanto a este ponto, e perante o acordo entre a contribuinte e a entidade a quem incumbe cumprir o julgado vd. as conclusões 4ª da recorrente e 3ª da recorrida -, nada há a dirimir.

3.5. Pelo que acaba de se expor, já se vê que tudo o que importa definir é se, durante a vigência do nº 4 do artigo 83º do CPT, a taxa a considerar é uma só, ou se são várias as aplicáveis.

Vale a pena lembrar o conteúdo da norma: «a taxa de juros compensatórios corresponde à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais».

Ora, o facto de este nº 4 ter sido revogado, não implica que a norma que o substituiu tenha vigência retroactiva, já que essa retroactividade não é afirmada pelo legislador. Mesmo que se considere que a opção por uma taxa invariável não é a mais razoável ou justa, o certo é que ela foi a escolha do legislador, até à LGT.

A aplicabilidade da norma da LGT às relações jurídicas que, constituídas antes da sua vigência, subsistam após ela (e nisto convergem recorrente e recorrida, por isso que, ambas, aceitam a aplicação, ao caso, dessa norma), não pode querer significar o afastamento da norma anterior, do CPT: esta vigorou enquanto não foi revogada, independentemente de, com a entrada em vigor da LGT, ser o regime desta lei o aplicável, apesar de a obrigação de juros ter nascido à sombra de lei anterior.

Assim, a taxa variável, consagrada pelo artigo 43º da LGT, só é de considerar a partir do momento em que esta norma entrou em vigor. Até então, a norma a respeitar é a do nº 4 do artigo 83º do CPT, e a letra deste número, já transcrita, não permite outra interpretação que não seja a pretendida pela recorrente: a taxa mantém-se fixa, sendo a que corresponde à taxa básica de desconto em vigor no dia do pagamento, acrescida de cinco pontos percentuais.

3.6. Procedem, pois, as conclusões das alegações do recurso, devendo os juros indemnizatórios ser contados, sobre a quantia de 71.125.000\$00, desde 30 de Agosto de 1995, às seguintes taxas:

15% até 30 de Setembro de 1995 (Portaria nº 339/87, de 24 de Abril);

10% desde 1 de Outubro de 1995 até 11 de Fevereiro de 1996 (Portaria nº 1171/95, de 25 de Setembro);

13,75% desde 12 de Fevereiro de 1996 até 31 de Dezembro de 1998 (aviso nº 1/96, de 1 de Fevereiro);

10% desde 1 de Janeiro de 1999 até 16 de Abril de 1999 (Portaria nº 1171/95, de 25 de Setembro);

7% desde 17 de Abril de 1995 até 4 de Maio de 2002 (Portaria nº 263/99, de 12 de Abril).

Os juros moratórios contam-se desde 5 de Maio de 1992 à taxa de 1% ao mês, sobre o montante do capital, mas não sobre o dos juros em dívida aquando da restituição já efectuada.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgando procedente o pedido de execução do julgado, devendo a recorrida satisfazer o pagamento de juros indemnizatórios e moratórios, nos sobreditos termos.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Outubro de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 8 de Outubro de 2003.

Assunto:

Execução de julgados. Emolumentos, cálculo de juros indemnizatórios na vigência do art.º 83.º, n.º 4, do C.P.T., na redacção que lhe foi introduzida pelo D.L. 7/96, de 7 de Fevereiro.

Doutrina que dimana da decisão:

Os juros indemnizatórios, na vigência do art.º 83.º, n.º 4, do C.P.T., na redacção que lhe foi introduzida pelo D.L. 7/96, de 7 de Fevereiro, serão calculados à taxa que vigorou no momento da privação do capital, acrescido de cinco pontos percentuais, mantendo-se inalterada durante o período em que aquela disposição vigorou, ou seja, até 1/1/99, data em que entrou em vigor a L.G.T.

Recurso nº 1041/03-30, em que são recorrente Sonae, SGPS, SA, recorrido o Director-Geral dos Registos e do Notariado, de que foi Relator o Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Sonae, SGPS, SA, inconformada com a decisão, a fls. 201 do M.^{mo} Juiz do T.T. de 1ª Instância do Porto, que em sede de execução de julgado, lhe indeferiu o requerido a fls. 120/122, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, em síntese, afirma que no período compreendido entre 23/12/97, data em que pagou a liquidação anulada e 1/1/99, coincidente com a entrada em vigor da L.G.T., lhe são devidos juros indemnizatórios calculado "à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no dia de pagamento do tributo, acrescido de cinco pontos percentuais" e não conforme decidido, de acordo com as taxas que sucessivamente vigoravam nesse período.

Contra-alegou o Director-Geral do Registo e do Notariado, baten-do-se pela manutenção do julgado.

O Ex.^{mo} Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A questão decidenda consiste em saber qual, no período atrás considerado - 23/12/97 a 1/1/99 - a taxa aplicável no que respeita aos juros indemnizatórios. Sustenta a recorrente que a taxa aplicável, em todo esse período, era de 11 %, coincidente com a taxa de 6 %, a que alude o aviso n.º 180/97, de 6 de Maio, acrescido de cinco pontos percentuais, nos termos do n.º 4 do art.º 83.º do C.P.T.

Contrapõe a decisão recorrida que, no referido período, são aplicáveis as taxas de desconto do Banco de Portugal, constantes dos sucessivos avisos, acrescidos de cinco pontos percentuais.

O Director-Geral dos Registos e Notariado e o M.º P.º secundam este entendimento.

Vejamos.

Disponha o art.º 83.º, n.º 4, do C.P.T., na redacção que lhe foi introduzida pelo D.L. 7/96, de 7 de Fevereiro, o seguinte:

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, acrescido de cinco pontos percentuais.

Por sua vez, nos termos dos arts. 24.º, n.º 3, do C.P.T., e 43.º, n.º 4, da L.G.T., a taxa de juros indemnizatória é igual à taxa de juros compensatórios.

Pretende a recorrente que, por força da dita alteração do art.º 83.º, n.º 4, do C.P.T., "a taxa de juro passou e ser fixa e a corresponder à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento de pagamento, acrescido de cinco pontos percentuais", mantendo-se inalterada durante todo o período em que aquele vigorou.

Tem razão.

Na verdade, o paralelismo estabelecido entre juros indemnizatórios e juros compensatórios obriga a tratar de igual forma tanto o credor Estado como o credor contribuinte, aplicando a ambos a mesma taxa, acrescida da respectiva bonificação.

Assim na vigência do art.º 83.º, n.º 4, do C.P.T., a taxa de juros indemnizatórios há-de ser igual à dos juros compensatórios acrescida de cinco pontos percentuais.

Por outro lado, encontrando-se a recorrente privada da quantia liquidada desde 23/12/97, os juros indemnizatórios não-de ser calculados à taxa que, nesse dia, vigorou, ou seja, 6 %, nos termos do aviso n.º 180/97, de 6 de Maio, acrescida de cinco pontos percentuais, nos termos n.º 4 do art.º 83.º do C.P.T.

Taxa essa que, no período da vigência do art.º 83.º, n.º 4, do C.P.T., há-de manter-se inalterável, pois só assim se respeitará o dito paralelismo.

Na verdade, determinando-se a taxa dos juros compensatórios, tendo em conta o início do retardamento da liquidação, e mantendo-se fixa ao longo daquele período, fixa também há-de ser, nesse período, a dos juros indemnizatórios.

Em suma, no período compreendido entre 23/12/97 e 1/1/99, os juros indemnizatórios devem ser calculados à taxa que vigorou naquela data, mantendo-se inalterada até à data da entrada em vigor da L.G.T., ou seja, até 1/1/99.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida na parte posta em crise, devendo os juros indemnizatórios ser calculados nos termos atrás descritos.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Outubro de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 8 de Outubro de 2003.

Assunto:

Execução de julgado; emolumentos; anulação da liquidação; juros indemnizatórios; dedução do pedido; cálculo dos juros na vigência artº 83º, nº 4, do C.P.T., na redacção do D.L. 7/96, de 7 de Fevereiro.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A execução de julgado anulatório da liquidação implica, para além do mais, o pagamento de juros indemnizatórios, cujo pedido pode ser formulado nessa sede.*
- 2 — *Tais juros, no período compreendido entre 12/2/96 e 1/1/99, devem ser calculados à taxa que vigorava no momento da privação do capital, mantendo-se inalterada ao longo desse período, acrescida de cinco pontos percentuais.*

Recurso nº 1076/03-30, em que são recorrente Modelo Continente, SGPS, S. A., recorrido o Director-Geral dos Registos e do Notariado e de que foi Relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Modelo Continente, S.G.P.S., S.A., inconformada com a sentença, a fls. 33 e seguintes, do M.º Juiz do T.T. de 1ª Instância do Porto, porém, apenas na parte em que não lhe reconheceu o direito a juros indemnizatórios, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, em síntese, afirma serem-lhe devidos tais juros e que, no período compreendido entre 12/2/96, data da entrada em vigor do art.º 83º do C.P.T., na redacção que lhe foi dada pelo D.L. 7/96, até ao início da vigência da L.G.T. - 1/1/99 - devem ser calculados à taxa de 13,75 %, equivalente à taxa de desconto do Banco de Portugal de 8,75 %, conforme o Aviso nº 1/96, de 1/Fevereiro, acrescida de cinco pontos percentuais.

Contra-alegou o Director-Geral dos Registos e Notariado afirmando, também em síntese, que, a serem devidos os mencionados juros, devem os mesmos, no período considerado, ser calculados conforme as sucessivas taxas de desconto acrescidas de cinco pontos percentuais.

O Ex.º Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., secundou a recorrente quer quanto ao direito a juros indemnizatórios quer quanto ao cálculo naquele período, concluindo que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

a) No processo de impugnação que correu termos nesta Secção e Juízo sob o nº 69/94, a Autora pedia a anulação da liquidação de emolumentos, ordenando-se a restituição à impugnante da quantia de esc. 16.848.000\$00 - cf. fls. 2 a 6 do processo apenso.

b) Em 15/11/2000 foi proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo de fls 866 a 868, de acordo com o qual foi anulada a liquidação

impugnada não se reconhecendo à impugnante o direito a juros indemnizatórios - cfr. fls. 868.

c) Em 05/03/2002 a requerente pediu ao Notário do 1.º Cartório Notarial do Porto a execução do Acórdão - cf. fls. 5 e 6.

d) A presente acção foi apresentada em 31/05/2002 - cf. fls. 2.

e) Em 20/12/2002 a Direcção Geral dos Registos e Notariado apresentou a nota discriminativa dos valores a restituir à impugnante conforme folhas 25 e que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais onde se mencionam o montante da liquidação anulada, juros indemnizatórios valores estes a pagar, quantia devida pelo regulamento emolumentar dos registos e notariado e participações emolumentares estas duas últimas a reter.

A questão a decidir desde já é a de saber se, anulada por decisão judicial transitada, uma liquidação de emolumentos, cujo montante foi pago, pode ser pedido, em sede de execução de julgado, a condenação do Estado no pagamento de juros indemnizatórios, quando a decisão exequenda o não tenha ordenado por tal não lhe ter sido pedido.

A esta questão vem este S.T.A. respondendo afirmativamente, de forma firme e reiterada, sendo disso exemplo os Acs. de 19/12/01, rec. 26608, 20/2/02, rec. 26669, 5/2/03, rec. 13/6/02, 9/4/03, rec. 463/03 e 7/5/03, rec. 337/03.

E isto porque a reconstituição da ordem jurídica violada por uma liquidação ilegal, anulada por decisão judicial, exige, tal como se previa no art.º 24.º do C.P.T. e agora se prevê nos arts. 43.º e 100.º da L.G.T. e 61.º do C.P.P.T., o pagamento de juros indemnizatórios, assim compensando o contribuinte pela privação da quantia que suportou.

Assente fica, pois, ter a recorrente direito a juros indemnizatórios.

Porém, uma outra questão vem suscitada e esta é a de saber qual, no período atrás considerado - 12/2/96 a 1/1/99 - a taxa aplicável.

Referia o art.º 83.º, n.º 4, do C.P.T. na redacção do D.L. 7/96, de 7/Fevereiro, cuja entrada em vigor ocorreu cinco dias depois, o seguinte:

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.

Por sua vez, nos termos dos arts. 24.º, n.º 3, do C.P.T. e 43.º, n.º 4, da L.G.T., a taxa dos juros indemnizatórios é igual à dos juros compensatórios.

Pretende a recorrente que, por força da dita alteração do art.º 83.º, n.º 4, do C.P.T., "a taxa de juro passou a ser fixa e a corresponder à taxa básica do desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do pagamento, acrescida cinco pontos percentuais", mantendo-se inalterada durante todo o período em que aquele vigorou.

Tem razão.

Na verdade, o paralelismo estabelecido entre juros indemnizatórios e juros compensatórios, obriga a tratar de igual forma tanto o credor Estado como o credor contribuinte, aplicando a ambos a mesma taxa, acrescida da respectiva bonificação.

Assim, na vigência do art.º 83.º, n.º 4, do C.P.T., a taxa de juros indemnizatórios há-de ser igual à dos juros compensatórios, acrescida de cinco pontos percentuais.

Assim e porque em relação a todo o período da vigência deste preceito legal são devidos juros e taxa a aplicar é a que vigorava em 12 de Fevereiro de 1996, acrescida de cinco pontos percentuais,

ou seja, 13,75%; e porque se trata de uma taxa fixa, conforme se referiu no ac. S.T.A. de 2/7/03, rec. 388/03, há-de manter-se durante todo aquele período, ou seja, até à entrada em vigor da L.G.T. (1/1/99).

Termos em que se acorda em conceder em conceder provimento ao recurso e em revogar, na parte posta em crise, a sentença recorrida, julgando procedente o pedido de execução do julgado, devendo a Administração satisfazer à recorrente juros indemnizatórios desde a data do pagamento da quantia impugnada, devendo ser calculados às taxas que sucessivamente vigoraram, com excepção do período compreendido entre 12/2/96 e 1/1/99 ao qual se aplicará a taxa de 13,75%, resultante da taxa constante do Aviso n.º 1/96, de 1 de Fevereiro, do Banco de Portugal, acrescida de cinco pontos percentuais. Sem custas.

Lisboa 8 de Outubro de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 8 de Outubro.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Caso julgado. Vários fundamentos da decisão recorrida.

Doutrina que dimana da decisão:

Sendo vários os fundamentos da decisão recorrida e se apenas alguns são objecto de recurso, ocorre trânsito em julgado quanto aos demais, o que, determinando a sua não apreciação, torna a decisão insusceptível de ser alterada.

Recurso n.º 1098/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Henrique da Piedade Matos, Ld.ª; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

Henrique da Piedade Matos, Limitada, impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância da Coimbra as liquidações adicionais de IRC dos anos de 1993 e 1994 que lhe foram notificadas, resultantes de exame à sua escrita efectuado pelos serviços de fiscalização.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente, anulando-se as liquidações.

Não se conformando com tal decisão, recorreu a Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo, tendo este Tribunal negado provimento ao recurso.

Continuando inconformada recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a revogação de tal acórdão, tendo formulado as seguintes conclusões:

1. Na liquidação em causa estava plenamente justificado o recurso aos métodos indiciários.

2. A liquidação estava correcta e devidamente fundamentada. Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por serem três os fundamentos nos quais se sustentou a decisão de improvimento, sendo atacados apenas dois no recurso para o Tribunal Central Administrativo, pelo que o recurso estaria condenado ao insucesso. De qualquer modo os fundamentos invocados, não procedem.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O acórdão recorrido considerou provada a seguinte matéria de facto:

1.º A autora é uma sociedade comercial devidamente matriculada e possuindo escrita comercial e fiscalmente organizada que se dedica à actividade de obras públicas, construção civil e compra e venda de prédios.

2.º Em meados de Junho de 1995 foi fiscalizada.

3.º Após tal fiscalização foi notificada das liquidações impugnadas.

4.º A impugnante tinha obras em muitos lados designadamente no Algarve.

5.º Dou aqui por reproduzidos os factos constantes do probatório da sentença recorrida.

6.º Era corrente a impugnante lançar mão de subempreitadas.

7.º Existiam talões que acompanhavam as máquinas para controlo do seu serviço e da sua própria manutenção.

8.º Existiam na empresa retroescavadora, cilindro e camiões.

9.º Muito raramente se faziam serviços para particulares.

10.º Nestes casos os talões também serviam para se poder facturar.

11.º Sempre houve várias obras ao mesmo tempo.

12.º Quando havia necessidade recorria-se a subempreiteiros.

13.º Neste tipo de obras por vezes eram necessários materiais de terceiros.

14.º Ainda hoje é assim.

15.º Era muito raro fazerem-se serviços para fora.

16.º Porventura algum desaterro ocasional para algum vizinho.

17.º De resto torna-se caro e difícil deslocar as máquinas para fazer esse tipo de serviços.

18.º Depois de se fazerem os trabalhos os talões eram entregues no escritório da firma impugnante.

19.º A impugnante por vezes trabalha com pessoas estranhas apropriada empresa.

20.º O material utilizado nas obras vem todo de fora: brita, pedras, cimento e outros elementos.

21.º O que acontece por vezes é carregarem-se no estaleiro os materiais acompanhados de guias.

22.º Os talões servem para controlo do senhor Henrique.

23.º Servindo de suporte às facturas quando se trata de serviços a particulares.

24.º No caso das obras os talões não têm relevância porque a contabilidade possui centros de custos onde são afectados tais custos em proporção.

25.º A impugnante recorre a subempreiteiros uma vez que se trata de uma empresa pequena.

26.º Os materiais são fornecidos por outrém.

27.º Em certas obras a impugnante chega mesmo a alugar máquinas.

28.º O grosso da actividade era para a Câmara Municipal de Arganil.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

O acórdão recorrido assentou a sua decisão de negar provimento ao recurso na circunstância de terem sido, como refere o Ministério Público, invocados três fundamentos de impugnação, a saber:

- ilegalidade do recurso a métodos indiciários;

- dúvida fundada sobre a existência e quantificação do facto tributário;

- insuficiência da fundamentação do acto tributário.

Decidiu nesse sentido por a recorrente ter atacado no recurso os dois primeiros fundamentos deixando intocado o último que também serviu de suporte à decisão da 1.ª instância, do que resultaria quanto a ele caso julgado que sempre determinaria a procedência da impugnação, independentemente da decisão quanto aos demais fundamentos.

No seu recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, cujas conclusões se transcreveram, a recorrente vem defender que estava justificado o recurso aos métodos indiciários e que a liquidação estava correcta e devidamente fundamentada. Ora os recursos destinam-se a reapreciar as decisões recorridas naquilo que elas decidiram. Por isso o que seria objecto de recurso para este Supremo Tribunal Administrativo seria a decisão do Tribunal Central Administrativo que entendeu que, fosse qual fosse a decisão quanto aos dois primeiros fundamentos, sempre teria que improceder a impugnação por transitada em julgado a questão da insuficiente fundamentação do acto tributário. Ora as duas conclusões das alegações de recurso questionam a decisão do recurso aos métodos indiciários, que não serviu de suporte à decisão recorrida, e a consideração de que a liquidação estava devidamente fundamentada, a qual não foi apreciada pelo acórdão recorrido por não vir questionada no recurso interposto para o Tribunal Central Administrativo e que por isso transitara em julgado. Nenhuma destas razões pode agora ser apreciada por este Supremo Tribunal Administrativo. A primeira porque o Tribunal recorrido a considerou prejudicada pela ausência de recurso da segunda. Esta, porque tendo transitado em julgado é insusceptível de reapreciação no presente recurso. Sem embargo até de, no primeiro caso, se tratar de conclusão de facto a extrair dos factos, sobre a qual este Tribunal se não poderia pronunciar atenta a sua própria competência (artigo 21.º, n.º 4, do ETAF). No sentido de que terá de ser atacados todos os fundamentos da decisão pode ver-se o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 14 de Fevereiro de 2002, proferido no recurso n.º 26309, segundo o qual "improcede o recurso jurisdicional que não ataca todos os fundamentos da decisão impugnada pois, quanto aos não impugnados, ocorre trânsito em julgado - artigos 671.º e segs. do C.P.C. que, por si só, envolve, determinando, a insusceptibilidade de alteração do sentido do decidido".

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

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 8 de Outubro de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 8 de Outubro de 2003.**Assunto:**

IRS. Juros decorridos.

Assunto:

Os juros de títulos de dívida decorridos até à data da venda ocorrida em momento anterior ao da amortização ou reembolso são rendimentos de capitais sujeitos a tributação em sede de IRS e a retenção na fonte, nos termos dos artigos 6.º, n.º 1, al. c), mesmo antes da redacção dada pelo DL n.º 263/92, de 24.X, e 91.º do CIRS e 75.º, n.º 1, al. c), e 6.º do CIRC.

Recurso n.º 1100/03-30. Recorrente: Banco FINANTIA, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Consº Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto por BANCO FINANTIA, S.A. do acórdão do TCA de fls. 295-312 que, revogando sentença do 4.º Juízo do TT de 1.ª Instância de Lisboa, julgou improcedente esta impugnação judicial, deduzida por tal instituição bancária contra liquidação de IRC relativa ao exercício de 1991, decide-se, a coberto do disposto nos artigos 713.º, n.º 5, e 726.º do Código de Processo Civil, *ex vi* alínea e) do artigo 2.º do CPPT, confirmar o aresto recorrido, pelos fundamentos dele constantes, no que tange à decisão da primeira questão que poreja das conclusões da alegação da recorrente, qual é a de saber se a falta de notificação do exame à escrita quando requerida pelo contribuinte consubstancia preterição de formalidade legal, sendo, por isso, motivo de anulação do acto tributário.

No que tange à questão nuclear de saber se os juros relativos a títulos de dívida pública decorridos entre a data de emissão e a compra ocorrida antes do seu vencimento são rendimento de capital, logo tributáveis em sede de IRS, nota-se que, por diversas vezes, enfrentou esta Secção do STA semelhante questão, dando-lhe, sempre, a mesma resposta: os juros de títulos de dívida negociados, decorridos antes do seu vencimento ou reembolso, pagos pelo adquirente ao alienante aquando da transacção efectuada, são rendimentos de capitais tributáveis e sujeitos a retenção na fonte no acto do pagamento, nos termos dos artigos 1.º e 6.º, n.º 1, al. c) (na sua versão original, explicitada em 1992) e 91.º do CIRS e 75.º, n.º 1, al. c), e 6, do CIRC - cfr. acórdãos de 26.II.2003 - rec. 239/03-30; 20.XI.2002 - rec. 1204/02-30; 10.IV.2002 - rec. 245/02-30; 20 de Março 2002 - recs. 25805 e 26763; 14 de Fevereiro 2002 - rec. 26803; 03.X.2001 - rec. 25954; 15.XI.2000 - rec. 25376; 11.X.2000 - rec. 24507; 03.V.2000 rec. 24585, e de 25.XI.1998 - rec. 22923.

Perfilando-se, pois, jurisprudência reiterada e uniforme deste STA na matéria e tendo em mente o estatuído no artigo 8.º, 3, do Código Civil, decide-se, pelos fundamentos constantes do citado aresto de 14 de Fevereiro do ano transacto, o qual segue em anexo, confirmar,

também, a decisão da apontada segunda questão decidenda - artigo 705.º do Código de Processo Civil, *a fortiori* e *ex vi* artigo 2.º, al. e), do CPPT.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.
Custas pelo Banco recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 8 de Fevereiro de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

ANEXO

Recurso n.º 26 803, de 14 de Fevereiro de 2002

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

A - O relatório:

1. O BANCO NACIONAL ULTRAMARINO, S.A., com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformado com a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa (3.º Juízo, 2.ª Secção), de 26/10/2000, a qual julgou improcedente a impugnação judicial por ele deduzida contra -a liquidação do IRS do ano de 1990, do montante de 4 953 967\$00, relativo a "juros decorridos", dela recorreu para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, pedindo a sua revogação e a anulação do acto tributário contenciosamente sindicado.

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

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

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

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

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

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

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

6. Assim, essa valorização patrimonial não é susceptível de ser tributada na data em que se verifica a venda do bem, uma vez que

esse negócio não gera, em sentido jurídico próprio, um rendimento de capital.

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

8. Assim, a interpretação feita pelo julgador do art.º 61, n.º 1, al. c), do CIRS, na medida em que considera compreendidos na sua previsão, a tributação dos juros vencidos ou decorridos, e ao atribuir-lhe este sentido normativo, ofende e viola o princípio da tipicidade tributária consignado no art.º 103.º da CRP, logo é inconstitucional.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

18. Em resumo, quer a norma de incidência dos rendimentos de capital à data da ocorrência das operações de compra - 1990 apenas contemplava a tributação desses rendimentos no momento do ven-

cimento dos juros, quer porque a sua alteração pelo DL. 263/92 se traduziu numa modificação ou inovação do regime jurídico vigente, *os juros decorridos ou vencidos* consubstanciam realidades que se não continham na previsão da norma de incidência tributária, verificando-se, por isso, a ilegalidade da liquidação impugnada e origina a sua consequente anulação, bem como a dos respectivos juros de mora, por força do disposto no art.º 120º do Código de Processo Tributário.

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

4. A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

5. O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto neste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso pelas razões expandidas no parecer do Ministério Público junto da 1.ª instância e da jurisprudência pacífica desta Secção tirada em numerosos, casos idênticos.

B - A fundamentação:

6. A questão decidenda:

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

7. A matéria de facto:

Não vindo impugnada a matéria de facto, nem havendo lugar à sua alteração, dá-se a mesma por assente nos termos em que ela foi decidida pela sentença da 11 instância, para onde se remete, nos termos dos arts. 716º, n.º 6, 726º, 749º e 762º do CPC.

8. O mérito do recurso:

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

8.2. E muito embora esta solução não mereça o louvor de alguma doutrina (2) e de alguma jurisprudência dos tribunais inferiores na ordem hierárquica, não vemos razões suficientes para a abandonarmos, tanto mais que a mesma sempre se poderá ancorar, também,

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

(2) Criticando o aresto de 3/5/2000, cfr. a anotação do Prof. Saldanha Sanches, in *Fiscalidade*, n.º 4, Outubro, 2000, págs. 57 e segs. Todavia, defendendo um sentido que se equivale ao que veio a ser seguido por este Supremo, pode consultar-se Maria Teresa Veiga

na axiologia postulada pelo princípio da igualdade consagrado no art.º 13º da CRP, que também vincula no domínio da jurisdição, e que subjaz ao comando do n.º 3 do art.º 8º do C. Civil, segundo o qual "nas decisões a proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito".

Por isso se reproduz aqui o essencial da argumentação que se expendeu no referido acórdão, de 3/5/2000, proferido no proc. n.º 24 585, em que o aqui relator interveio como 1.º juiz adjunto..

Escreveu-se, então, aí o seguinte:

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

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

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

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

Anotando-se que na captação do sentido das normas aplicadas foram utilizados os critérios próprios da interpretação jurídica, os elementos literal, racional e teleológico, sendo através destes que se concluiu pela verificação de um tipo legal de incidência de conceito

económico, sem recurso à regra hermenêutica da consideração económica, de carácter extranormativo, apesar desta ter hoje assento na lei, em caso de dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, no art. 11º, n.º 3, da LGT (⁵).

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

Com efeito, pensar-se a norma de incidência em IRS e o respectivo facto tributário estruturados em função do resultado económico, que não por referência aos negócios jurídicos causais, desde a versão original do CIRS, ajuda a que as denotações de outros títulos de crédito negociáveis, enquanto utilizados como tais (art. 6º, n.º 1, al. c), e fixações de aspectos temporais e quantitativos da liquidação do imposto em caso de transmissões dos ditos títulos (art.6º, n.º 3), introduzidas pela redacção do diploma de 92, sejam entendidas como meras explicitações do regime legal em vigor, que não como inovadora ampliação da base de incidência tributária.

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

8.3. Além do referido, poder-se-á, ainda, juntar que a solução defendida de ver incluídos na hipótese da norma de incidência da al. c) do n.º 1 do art.º 6º do CIRS, já na sua na versão originária, os juros dos títulos de dívida, mormente nos casos como o presente em que, de acordo com o probatório que ninguém pôs em crise, o alienante e o adquirente, isolaram, na formação do preço estabelecido, os elementos correspondentes ao valor do capital representado no título e o dos juros correspondentes ao tempo decorrido desde a data de emissão até à data da alienação e sobre estes fizeram incidir o imposto correspondente, pagando apenas os juros líquidos do imposto, é, também, aquela solução que mais se harmoniza com o conceito de mais valias que o CIRS acolheu. Na verdade, no seu art.º 10º, este diploma substantivo conformou o tipo normativo das mais valias em função essencialmente de duas características: uma, a existência de um ganho ocasional ou fortuito; a outra, a associação desse ganho ocasional a uma orientação preferencial do agente económico pela obtenção de tais ganhos, na aquisição de certos bens ou direitos que são economicamente adequados a propicia-los, embora relevando apenas dentre destes os taxativamente indicados. Ora, numa situação em que o mercado económico, na formação do preço dos títulos, funciona assente numa regra de isolamento do valor do capital

de Faria, *Rendimentos de Títulos de Dívida Pública e de Outros Títulos de Crédito Negociáveis - Sua Qualificação para Efeitos Fiscais*, C. T. F. n.º 364, págs. 189 e segs.

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

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

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

(⁶) cf. Ac. deste Secção. de 25. 11.98. rec. 22 923, embora com diversa fundamentação.

incorporado no título relativamente ao valor que corresponde ao rendimento certo, ainda que não caso de certos títulos possa ser variável, gerado pelo título durante certo período, não é possível afirmar que o aforrador procure, preferencialmente, aí, a valorização patrimonial fortuita ou ocasional. O que o aforrador, em tais situações, procura é predominantemente o rendimento certo expresso pelo juro, ainda que esse rendimento possa estar caracterizado, não por uma taxa de juro anual fixa, ou até variável, de vencimento anual, como acontece nas emissões de obrigações ao par, mas por uma diferença entre o valor de emissão (valor do desconto) e o valor de reembolso do título (valor nominal), como acontece nos Bilhetes do Tesouro, ou de títulos emitidos com um prémio de reembolso ou de amortização em que a emissão é feita pelo valor nominal e o reembolso ou amortização por um valor superior a ele. Nestes casos não se afigura axiologicamente certo configurar estes rendimentos como correspondentes a qualquer área de mercado em vista de cuja obtenção os sujeitos económicos se tenham motivado. Ao contrário do que é pressuposto no raciocínio da recorrente (conclusão 6.^a), os rendimentos não são gerados pela alienação dos títulos, mas sim pelos próprios títulos enquanto representantes de um valor de capital, surgindo a venda apenas como um facto que evidencia, nessa actualidade, o recebimento de um rendimento que, fora dessa alienação, apenas seria recebido mais tarde.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

C - A decisão:

9. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar a douta sentença recorrida.

Custas pelo recorrente, como procuradoria de 50%.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2003. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Fonseca Limão* — *Mendes Pimentel*.

Recurso n.º 1100/03, de 15 de Outubro de 2003

Recurso n.º 1100/003, em que são recorrente BANCO FINANTIA, S. A., recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.^{mo} Cons.^o Dr. Mendes Pimentel.

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

Constata-se lapso manifesto na data do acórdão desta formação de fl. 354, prolatado em 8 do corrente, como aliás documenta a acta de fl. 367.

Como assim e nos termos das disposições dos artigos 666.º, n.º 2, 716.º, n.º 2 e 726.º, do CPC, *ex vi* alínea e) do artigo 2.º do CPPT, decide rectificar-se tal data, devendo onde se lê «8 de Fevereiro 2003», passar a ler-se «8 de Outubro de 2003».

Notifique.

Lisboa, 15 de Outubro de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 8 de Outubro de 2003.

Assunto:

Recurso per saltum matéria de facto. Incompetência do S.T.A. Incompetência 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, razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso n.º 1174/02-30, em que são recorrente José António Pena Pereira, recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

José António Pena Pereira, inconformado com o despacho do M.^{mo} do T.T. de 1.ª Instância de Leiria que, liminarmente, lhe indeferiu

a oposição que havia deduzido, 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:

”Houve erro na forma de processo, não havendo diminuição de garantias, e tendo sido apresentada em tempo reclamação graciosa que ainda a não foi decidida, resulta que o recorrente está em tempo de deduzir impugnação - n.º 2 do art.º 102.º do C.P.P.T” (conclusão 2).

O relator, por despacho de fls. 66, propendeu a declarar este S.T.A. incompetente para conhecer do recurso pois que a matéria vertida naquela conclusão lograva enquadramento no plano dos factos e não tinha sido considerada na peça recorrida.

Notificadas a partes para, a este propósito, se pronunciarem, nada disseram.

O Ex.^{mo} Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., convergiu com o entendimento do relator.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Confrontada a peça recorrida com a conclusão atrás expressa, desde logo resulta que naquela não se estabeleceu ter sido apresentada, em tempo, a dita reclamação nem que a mesma ainda não tivesse sido decidida.

Ora, a questão de saber se tal aconteceu ou não logra enquadramento no plano dos factos, visto que se trata de captar numa ocorrência da vida real que em nada se prende com a interpretação e aplicação da lei.

Significa isto que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

O que, nos termos dos arts. 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, al. b), 39.º a 41.º, n.º 1, al. a), do E.T.A.F., determina a incompetência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso e a competência, para o efeito do T.C.A..

Termos em que se acorda em declarar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A., para o conhecimento do recurso e competente, para tanto, o T.C.A., pela Secção de Contencioso Tributário.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 95 (noventa e cinco) euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 8 de Outubro de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 8 de Outubro de 2003.

Assunto:

Relação de bens. Arrolamento de bens. Art. 70.º, § 2.º, do CIMSISDD. Desnecessidade de alegar o fundado receio de extravio ou dissipação de bens.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Notificado o cabeça de casal para apresentar a relação de bens, com a cominação do artigo 70.º, § 2.º, do

CIMSISDD, a não apresentação dessa relação no prazo legal, tem como consequência que são havidos por sonegados todos os bens.

II — *Instaurado pela Fazenda Pública o competente processo cautelar, pedindo o arrolamento de bens sem depósito, não necessita a requerente de alegar e provar o fundado receio de extravio ou de dissipação de bens.*

Recurso n.º 1519/03-30. Recorrentes: Fazenda Pública e Ministério Público; Recorrida: Anabela Laranjeira das Neves Pereira; Relator: Ex.ºm Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 — A **FAZENDA PÚBLICA**, através do seu representante junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa veio, por meio do competente processo cautelar, pedir o arrolamento de bens sem depósito, nos termos dos arts. 140.º e 141.º do CPPT e 70.º, § 2.º, do CIMSISDD.

Alega que faleceu Luís de Figueiredo Pereira, que deixou bens. A cabeça de casal não apresentou a relação de bens.

Notificada para o fazer com a cominação do artigo 70.º, § 2.º, do CIMSISDD, não apresentou tal relação.

Daí a instauração do presente processo cautelar.

O M.ºm Juiz do 5.º Juízo daquele Tribunal indeferiu liminarmente o requerido arrolamento.

Inconformados, recorreram para este Supremo Tribunal, quer a **FAZENDA PÚBLICA**, quer o **MINISTÉRIO PÚBLICO**.

É o seguinte o quadro conclusivo, apresentado pelo representante da Fazenda Pública:

1 — Afigura-se-nos existir erro na aplicação e interpretação das normas no caso concreto, para o qual o legislador fiscal em sede de imposto sucessório, tipifica nos termos do § 2.º do artigo 70.º do CIMSISDD, que após o decurso do prazo concedido na sequência da notificação, sem que tenha sido cumprida a obrigação da apresentação da relação de bens, por si, ou influenciar ou providenciar nos outros interessados directos na colaboração na sua entrega, para os fins a que se refere os artigos 67.º e segs. do mesmo Código.

2 — Uma vez que tem interesse directo, não só nos bens transmitidos, logo sujeito passivo do imposto, em que o seu comportamento omissivo se traduz, no teor da lei, na sua ocultação, ou dissipação e extravio de bens, em que o legislador a equipara à existência de sonegação de bens para efeitos de apuramento do imposto sucessório respectivo.

3 — Que se verifica e demonstra pela factualidade descrita e documentos presentes nos autos, o que constitui receio fundado da administração Fiscal ao solicitar o arrolamento dos bens mencionados, baseando-se na incúria, desleixo e negligência dos interessados.

4 — A manter-se a douda decisão proferida, os direitos da Fazenda Pública ficarão subvertidos e postergados.

5 — Pois onde o legislador não distingue, não compete ao intérprete fazê-lo (Administração Tributária) “*Ubi lex non distinguit nec nobis distinguere licet*”, como resulta do teor do artigo 9.º do Código Civil.

6 — Assim a sentença proferida violou o § 2.º do artigo 70.º do CIMSISDD, conjugado como artigo 668.º do CPC e artigo 125.º do

CPPT, por errada interpretação e aplicação das norma; ao caso concreto.

Por sua vez, o Sr. Procurador da República formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso.

1 — Ao invés do que sucede com o arrolamento a que alude o artigo 140.º do CPPT, o arrolamento de bens sem depósito referido no artigo 70.º, § 2.º, do CIMSISDD “visa apenas a substituição dos obrigados à descrição e avaliação dos bens deixados pelo *de cujus*, tudo com vista a possibilitar a administração fiscal a decidir se há ou não lugar à liquidação de imposto sucessório”.

2 — Sendo um procedimento especial, assenta o arrolamento sem depósito do artigo 70.º, § 2.º, do CIMSISDD, numa presunção de sonegação de bens por parte de quem tem a obrigação legal de os relacionar, seja ou não devido imposto.

3 — Tal arrolamento especial diverge, quanto aos respectivos requisitos legais, do arrolamento regulado no artigo 140.º do CPPT, não exigindo, ao invés do que se sustenta na douda decisão recorrida, o aludido fundado receio de extravio ou dissipação de bens, muito à semelhança do que sucede com os arrolamentos especiais de que fala o artigo 427.º do CPC, por contraposição aos arrolamentos a que seja aplicável o artigo 421.º do CPC (cfr. n.º 3 do artigo 427.º do CPC).

4 — A inexigibilidade daquele fundado receio como requisito do arrolamento previsto no artigo 70.º, § 2.º, do CIMSISDD, decorre do próprio texto legal quando nele se fixa a presunção de sonegação de todos os bens da herança, no caso de não apresentação da relação de bens.

5 — A questão da não notificação à cabeça de casal não se coloca porque, havendo aviso de recepção, a notificação tem-se por efectuada na própria pessoa do notificando, mesmo quando o aviso de recepção tenha sido assinado por terceira pessoa presente no seu domicílio, nos termos do disposto no artigo 66.º, n.º 3, do CPT (agora o artigo 39.º, n.º 3, do CPPT).

6 — Indeferindo liminarmente o arrolamento, com base na falta de alegação de factos que integrem fundado receio de extravio ou dissipação de bens, violou o disposto no artigo 70.º, § 2.º, do CIMSISDD.

Com dispensa de vistos, por se tratar de processo urgente, vêm os autos à conferência.

2 — A providência cautelar requerida pela Fazenda Pública tem fundamento legal nos arts. 140.º e 141.º do CPPT e artigo 70.º, § 2.º, do CIMSISDD.

Vejamos o que dispõem aqueles normativos.

Reza assim o artigo 140.º do CM:

«Havendo fundado receio de extravio ou de dissipação de bens ou de documentos conexos com obrigações tributárias, pode ser requerido pelo representante da Fazenda Pública o seu arrolamento.»

E o artigo 141.º:

«O processo de arrolamento é da competência do tribunal tributário de 1.ª instância da área da residência, sede ou estabelecimento estável do contribuinte.»

Dispõe, por sua vez, o § 2.º do artigo 70.º do CIMSISDD:

«Se não for apresentada a relação de bens, dentro dos prazos fixados no artigo 67.º, o chefe da repartição de finanças notificará o infractor ou infractores, sob pena de serem havidos por sonegados todos os

bens, a apresenta-la dentro do prazo por ele estabelecido, não inferior a dez nem superior a trinta dias; se a relação ainda não for apresentada neste prazo, o chefe da repartição comunicará imediatamente o facto ao agente do Ministério Público da comarca onde os bens estiverem situados, a fim de que promova, através de arrolamento sem depósito, a sua descrição e avaliação.»

Vejamos então.

Para rejeitar liminarmente a petição, o M.^{mo} Juiz avança dois fundamentos.

Por um lado, não se mostra provado que “a notificação dirigida à cabeça de casal tenha por ela sido recebida (cfr. aviso de recepção de fls. 10)”.

E por outro lado porque não foram alegados factos que atestem o propósito da cabeça de casal de «extravio ou dissipação de bens”.

Ou seja, e quanto a este segundo fundamento, o M.^{mo} Juiz põe o acento tónico na necessidade de alegação e prova do fundado receio de extravio ou de dissipação de bens, como se diz no já citado artigo 140.º do CPPT.

E nem o articulado do § 2.º do artigo 70.º do CIMSISDD o demove desse entendimento. Na verdade, e na sua perspectiva, este preceito deve ser entendido nos limites da promoção desse arrolamento, que não contende, na sua óptica, com a necessidade da alegação e prova, em sede de procedimento judicial, do fundado receio do extravio ou da dissipação de bens.

Que dizer?

Vejamos cada questão de per si.

2.1 — No tocante à notificação.

Tem razão o Ministério Público quando traz à colação o disposto nos arts. 66.º, n.º 3, do CPT e 39.º, n.º 3, do CPPT.

Este último normativo estipula:

«Havendo aviso de recepção, a notificação considera-se efectuada na data em que ele for assinado e tem-se por efectuada na própria pessoa do notificando, mesmo quando o aviso de recepção haja sido assinado por terceiro presente no domicílio do contribuinte, presumindo-se neste caso que a carta foi oportunamente entregue ao destinatário.»

É certo que, aquando da notificação, vigorava o CPT.

Não era coincidente a correlativa disposição do preceito em causa.

Disponha, com efeito, o n.º 3 do artigo 66.º do CPT:

«Havendo aviso de recepção, a notificação considera-se efectuada na data em que for assinado pelo destinatário ou por pessoa que o possa fazer nos termos do regulamento dos serviços postais.»

Por sua vez, o § 1.º do artigo 99.º do Regulamento para os Serviços dos Correios, aprovado pelo Decreto de 14 de Junho de 1902, ainda então vigente, dispunha:

«O recibo das correspondências registadas pode ser assinado: (...);

b) Quando a entrega se efectuar no domicílio do destinatário por este ou por pessoa de sua família ou sua dependente, que seja competente para o fazer, ou por indivíduo especialmente autorizado por escrito.»

Da referência a estes preceitos legais é fácil de concluir que não é possível rejeitar liminarmente a petição inicial com o fundamento de que a notificação não foi recebida pela notificanda por não ter sido ela que assinou o aviso de recepção.

2.2 — Quanto ao extravio ou dissipação de bens.

Já vimos que o M.^{mo} Juiz defende a necessidade da alegação de factos que atestem o propósito da cabeça de casal de “extravio ou dissipação de bens”.

Mal, a nosso ver.

Se é certo que o CPPT aponta nesse sentido, tal não ocorre na situação *especial* prevista no § 2.º do artigo 70.º do CIMSISDD.

Na verdade, e como decorre deste preceito, da não apresentação da relação de bens o legislador tira a conclusão de que tal omissão significa que há sonegação de bens.

Assim sendo, é o legislador que refere que tal omissão tem esse efeito, não necessitando a Fazenda Pública de alegar e provar o propósito da cabeça de casal de “extravio ou dissipação de bens”.

E não tem razão de ser a interpretação do M.^{mo} Juiz segundo a qual tal omissão significa sonegação apenas para efeito de promover o procedimento. Esta interpretação não tem qualquer apoio na lei, sendo que do texto legal se infere que o próprio interessado é (e foi) notificado dessa cominação legal, assim colocada antes da referência à promoção do procedimento. Presume-se a sonegação de bens, indicando-se a entidade que deve promover o procedimento. Já não o MP, nem o tribunal de comarca, como resulta da literalidade do citado § 2.º do artigo 70.º do CIMSISDD, mas sim a Fazenda Pública e o tribunal tributário, como agora resulta dos já citados arts. 140.º e 141.º do CPPT.

A decisão recorrida não pode pois manter-se.

3 — Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento aos recursos interpostos pela Fazenda Pública e pelo Ministério Pública, revogando-se a decisão recorrida que deverá ser substituída por outra que não seja de rejeição liminar do pedido com os invocados fundamentos.

Sem custas.

lisboa, 8 de Outubro de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queirós*.

Acórdão de 8 de Outubro de 2003.

Assunto:

Artigo 70º do CIMSISDD. Arrolamento sem depósito.

Doutrina que dimana da decisão:

O arrolamento sem depósito a que se reporta o § 2º do artigo 70.º do CIMSISDD é um arrolamento especial cujos requisitos são os que dele constam e não os previstos no artigo 140º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Recurso n.º 1520/03-30. Recorrentes: Ministério Público e Fazenda Pública; Recorrida: Ilda Teixeira Meireles Pereira; Relator: Ex.^{mos} Juiz Cons.º Vítor Meira.

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

Inconformados com a decisão do M.^{mo} Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que indeferiu liminarmente o arrolamento sem depósito de bens requerido pela Fazenda Pública, vieram — esta entidade e o Ministério Público — recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação.

A Fazenda Pública formulou as seguintes conclusões:

1. Afigura-se-nos, existir erro na aplicação e interpretação das normas no caso concreto, para o qual o legislador fiscal em sede de imposto sucessório, tipifica nos termos do § 2º do art.º 70º do CIMSSD, que após o decurso do prazo concedido na sequência da notificação, sem que tenha sido cumprido a obrigação da apresentação da relação bens, por si, ou influenciar ou providenciar nos outros interessados directos na colaborado na sua entrega, para os fins a que se refere os artigos 67º e segs. do mesmo Código.

2. Uma vez que, tem interesse directo, não só, nos bens transmitidos, logo Sujeito Passivo do Imposto, em que o seu comportamento omisso se traduz, no teor da lei, na sua ocultação, ou dissipação e extravio de bens, em que o legislador a equipara à existência de sonegação de bens para efeitos de apuramento do imposto sucessório respectivo.

3. O que se verifica e demonstra pela factualidade descrita e documentos presentes autos, o que constitui, receio fundado da Administração Fiscal ao solicitar o Arrolamento dos bens mencionados, baseando-se na incúria, desleixo e negligência dos interessados.

4. A manter-se a douda decisão proferida, os direitos da Fazenda Pública ficarão subvertidos e postergados.

5. Pois onde o legislador não distingue, não compete ao intérprete fazê-lo (Administração Tributária) *Ubi lex non distinguit nec nobis distinguere licet*, como resulta do teor do art.º 9º do Código Civil.

6. Assim, a sentença proferida violou o § 2º do art. 70º do CIMSSD, conjugado com o art.º 668º do Código de Processo Civil e art.º 125º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, por errada interpretação e aplicação das normas ao caso concreto.

Por seu turno o Ministério Público formulou as seguintes conclusões:

1. Ao invés do que sucede com o arrolamento a que alude o art. 140º do CPPT, o arrolamento de bens sem depósito referido no art.70º, § 2º, do CIMSSD “visa apenas a substituição dos obrigados à descrição e avaliação dos bens deixados pelo de cujus, tudo com vista a possibilitar, a administração fiscal a decidir se há ou não lugar à liquidação de imposto sucessório” (cfr. o doudo Ac. da Rel. do Porto de 11.10.01 P. 0131171).

2. Sendo um procedimento especial, assenta o arrolamento sem depósito do art. 70º, § 2º, do CIMSSD numa presunção de sonegação de bens por parte de quem tem a obrigação legal de os relacionar, seja ou não devido imposto.

3. Tal arrolamento especial diverge, quanto aos respectivos requisitos legais, do arrolamento regulado no art. 140º do CPPT, não exigindo, ao invés do que se sustenta na douda decisão recorrida, o aludido *fundado receio de extravio ou dissipação de bens*, muito à se-

melhança do que sucede com os arrolamentos especiais de que fala o art. 427º do CPC, por contraposição aos arrolamentos a que seja aplicável o art. 421º do CPC (cfr. n.º 3 do art. 427º do CPC).

4. A inexigibilidade daquele fundado receio como requisito do arrolamento previsto no art. 70º, § 2º, do CIMSSD decorre do próprio texto legal quando nele se fixa a presunção de sonegação de todos bens da herança, no caso da não apresentação da relação de bens.

5. A questão da notificação à cabeça de casal não se coloca porque, havendo aviso de recepção, a notificação tem-se por efectuada na própria pessoa do notificando, mesmo quando o aviso de recepção tenha sido assinado por terceira pessoa presente no seu domicílio, nos termos do disposto no art. 66º, n.º 3, do CPT (agora o art. 39º, n.º 3, do CPPT).

6. Indeferindo liminarmente o arrolamento, com base na falta de alegação de factos que integrem fundado receio de extravio ou dissipação de bens, violou o disposto no art. 70º, § 2º, do CIMSSD.

Atento o carácter urgente do processo vêm os autos à conferência com dispensa de vistos.

A decisão recorrida é um despacho liminar de indeferimento de um pedido de providência cautelar de arrolamento sem depósito de bens, nos termos do artigo 70º do CIMISSD, por não terem sido alegadas circunstâncias bastantes de “fundado receio de extravio ou dissipação de bens”.

Prescreve o artigo 70º em causa:

«Seja ou não devido imposto, e haja ou não inventário, é sempre obrigatório prestar as declarações e relacionar os bens, pertencendo às repartições de finanças, em face do processo devidamente instruído, verificar as possíveis isenções.

§ 1º Não sendo feita a declaração nos termos do artigo 60º e tendo o chefe da repartição de finanças conhecimento, por qualquer outro meio, de que se operou uma transmissão de bens a título gratuito, competir-lhe-á instaurar oficiosamente o processo de liquidação do imposto.

§ 2º Se não for apresentada a relação de bens, dentro dos prazos fixados no artigo 67º, o chefe da repartição de finanças notificará o infractor ou infractores, sob pena de serem havidos por sonegados todos os bens, a apresentá-la dentro do prazo por ele estabelecido, não inferior a dez nem superior a trinta dias; se a relação ainda não for apresentada neste prazo, o chefe da repartição comunicará imediatamente o facto ao agente do Ministério Público da comarca onde os bens estiverem situados, a fim de que promova, através de arrolamento sem depósito, a sua descrição e avaliação.»

Resulta evidente da leitura do normativo transcrito que este arrolamento é especial relativamente aos arrolamentos a que se refere o artigo 140º do Código de Procedimento e Processo Tributário. Tal especialidade reside exactamente nos requisitos necessários num e noutro caso para a sua efectivação. No arrolamento previsto no artigo 140º exige-se que haja fundado receio de extravio ou dissipação dos bens ou documentos e que os mesmos sejam conexos com obrigações tributárias. No arrolamento sem depósito previsto no artigo 70º ele é consequência da não apresentação da relação de bens por parte dos obrigados a tal apresentação, nos prazos e após as notificações aí previstas, independentemente de ser ou não devido imposto. Por isso, se a lei indica expressamente quais os requisitos necessários para se proceder ao arrolamento sem depósito, que são diversos dos re-

quisitos gerais dos arrolamentos, não pode o julgador substituir-se ao legislador e determinar que os requisitos não são os que a lei refere.

A não apresentação da relação de bens no prazo previsto após as notificações que o artigo 70º consigna faz presumir a sonegação dos bens e obriga o chefe da repartição de finanças a participar o caso ao Ministério Público para promoção de arrolamento sem depósito dos mesmos, sua descrição e avaliação. O M.^{mo} Juiz disserta, em termos abstractos, sobre o facto de não estar demonstrado que a notificação tenha chegado ao conhecimento da destinatária. Mas, estando nos autos cópias dos avisos de recepção que acompanharam as notificações, assinados por Carla Pereira que presumivelmente poderá ser a filha da cabeça-de-casal atenta a similitude do nome, cabe ao Sr. Juiz recorrido apurar em concreto se tais notificações estão em conformidade com a legislação aplicável a tais actos.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento a ambos os recursos, revogando o despacho recorrido, devendo o processo seguir os ulteriores termos se outro motivo válido de indeferimento não ocorrer.

Sem custas por a requerida cabeça-de-casal não ter alegado.

Lisboa, 8 de Outubro de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 15 de Outubro de 2003.

Assunto:

Pedido de suspensão da instância em impugnação de acto tributário.

Doutrina que dimana da decisão:

Não é de decretar a pedida suspensão da instância, nos termos do artº 279º do CPCivil, em processo de impugnação judicial de acto tributário da liquidação por não integrar motivo justificado para tal o pedido de revisão do mesmo acto tributário.

Recurso n.º 166/03. Recorrentes: Fazenda Pública e Espírito Santo Saúde SGPS, SA; Recorridos: os mesmos; Relator: Ex.^{mo} Juiz Consº Dr. António José Pimpão.

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

1. Espírito Santo Saúde, SGPS, SA, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 2º Juízo, 2ª Secção, julgou improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação

de emolumentos notariais que identifica por haver caducado o direito de acção.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1) O Tribunal poderá optar por aguardar decisão do pedido de revisão já apresentado na DGRN e já junto aos autos e suspender a instância nos termos do artº 279º do CPC.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que a recorrente não questiona a intempestividade da apresentação da impugnação judicial ao que acresce que optando o interessado pela via graciosa, com possibilidade de recurso à via contenciosa não se justifica a suspensão da instância por determinação do juiz, nos termos do artº 279º, n.º 1, do CPCivil porquanto não existe qualquer relação de dependência entre a decisão da impugnação judicial e a decisão do pedido de revisão e a instância de impugnação judicial não está pendente, face à decisão judicial que decretou a caducidade do direito de acção e cujo fundamento jurídico não foi questionado pela recorrente.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 — No dia 6/7/2000, no 17º. Cartório Notarial de Lisboa, realizou-se uma escritura pública que teve por objecto a constituição da firma impugnante, tudo conforme cópia certificada que se encontra junta a fls. 67 a 88 dos autos e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

2 — Na data referida no n.º 1, o 17º. Cartório Notarial de Lisboa efectuou a liquidação da conta derivada da celebração da aludida escritura, da mesma constando, além do mais, a quantia de Esc. 15.000.000\$00, liquidada por aplicação das regras previstas no artº 5 da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria 996/98, de 26/11 (cfr. cópia certificada da conta emolumentar que se encontra junta a fls. 96 dos autos; informação exarada a fls. 61 a 66 dos autos);

3 — Em 6/7/2000, a impugnante efectuou o pagamento da conta identificada no n.º 2 (cfr. informação exarada a fls 61 a 66 dos autos);

4 — No dia 27/12/2000, no 17º. Cartório Notarial de Lisboa, realizou-se uma escritura pública que teve por objecto aumento do capital social da impugnante 2.500.000,00 para 25.000.000,00, tudo conforme cópia certificada que se encontra junta a fls. 90 a 94 dos autos e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido;

5 — Na data referida no n.º 4, o 17º. Cartório Notarial de Lisboa efectuou a liquidação da conta derivada da celebração da aludida escritura, da mesma constando, além do mais, a quantia de Esc.6.772.267\$00, liquidada por aplicação das regras previstas no artº 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela portaria 996/98, de 25/11 (cfr. cópia certificada da conta emolumentar que se encontra junta a fls. 98 dos autos; informação exarada a fls. 61 a 66 dos autos);

6 — Em 27/12/2000, a impugnante efectuou o pagamento da conta identificada no n.º 5 (cfr. informação exarada a fls. 61 a 66 dos autos);

7 — Em 2/8/2001, deu entrada no 17º. Cartório Notarial de Lisboa a impugnação apresentada por “Espírito Santo Saúde — Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A.”, tendo por objecto as liquidações identificadas nos n.ºs 2 e 5 (cfr. certificação de entrada aposta a fls. 1 dos autos).

3. A sentença recorrida concluiu que a impugnação judicial da eventual invalidade dos actos de liquidação devia ser deduzida no

prazo de 90 dias após pagamento dos mesmos pelo que considerou extemporânea a petição inicial e julgou procedente a excepção pe-reemptória da caducidade do direito de acção devido à intempestividade do recurso de anulação apresentado pela impugnante”.

Nas suas alegações sustenta a recorrente que requereu a junção aos autos do pedido de revisão já apresentado na DGRN e que a decisão da Administração ou lhe é favorável e desiste da presente impugnação judicial de imediato ou não lhe é favorável e terá de apresentar recurso contencioso para os tribunais podendo os presentes autos ser convolados de impugnação judicial em recurso contencioso e que mesmo que se entenda existir impedimento à convalidação da impugnação em recurso contencioso do indeferimento da revisão graças pelo menos justifica-se a apensação de processos.

Conclui que os princípios de economia processual e de aproveitamento dos actos processuais impõem a suspensão dos presentes autos nos termos do artº 279º do CPCivil A questão cuja apreciação se impõe no presente recurso foi já apreciada, por diversas vezes, neste STA impondo-se, pela bondade da solução, que se trilhe igual percurso.

E o pedido de suspensão da instância no processo de impugnação judicial do acto de liquidação de emolumentos não merece acolhimento apesar de a recorrente, com os mesmos fundamentos, haver requerida à Direcção-Geral dos Registos e Notariado a revisão do acto impugnado.

Estabelece o artº 276º, nº 1, al. c), do CPC que a instância pode ser suspensa quando o tribunal ordenar a suspensão acrescentando o artº 279º, nº 1, do mesmo diploma legal que “o tribunal pode ordenar a suspensão quando a decisão da causa estiver dependente do julgamento de outra já proposta, ou quando ocorrer outro motivo justificado.

E a presente impugnação judicial não está dependente do julgamento de qualquer outra causa uma vez que o pedido de revisão sendo formulado perante uma autoridade administrativa e não perante o tribunal dá origem a um procedimento administrativo e não a um processo judicial terminando, por isso, com uma decisão administrativa e não judicial, conforme se escreveu no Ac. do STA de 20/5/03, Rec. nº 303/03.

E igualmente não ocorre outro motivo justificado não merecendo acolhimento o mencionado pedido de suspensão da instância em consonância com o princípio da economia processual.

Com efeito e conforme se escreveu neste último acórdão citado “. . . a verificar-se esta . . . hipótese - indeferimento do pedido de revisão, com sequente recurso contencioso do correspondente acto administrativo — , não se segue, necessariamente, o que a recorrente antevê, pois que (ressalvada a desistência do pedido impugnatório, que se não pode, agora, prever), ficaríamos perante dois processos judiciais distintos, com formas processuais diferentes, tendo em mira objectivos não coincidentes: a impugnação judicial de um acto tributário de liquidação, visando a declaração de nulidade ou a anulação desse acto, mediante o processo previsto para a impugnação judicial, e o recurso contencioso de anulação do acto administrativo de indeferimento do pedido de revisão, tendendo à declaração de nulidade ou a anulação de tal acto, seguindo o rito processual próprio dos recursos contenciosos. Não se vê, pois, que houvesse lugar, nem à apensação, nem à convalidação que a recorrente antevê . . .

Por outro lado, se o pedido de revisão do acto tiver êxito, desaparecerá o acto tributário impugnado, o que conduz à inutilidade da sua impugnação judicial, cuja instância, por isso, se extinguirá.

Também admitindo esta possibilidade se não vislumbra motivo justificado para suspender a instância na impugnação judicial, dado, até, o avançado momento a que ela já chegou . . .” .

No mesmo sentido podem consultar-se, inter alia, os acórdãos desta Secção do STA de 20/5/03, in rec. nº 501/03, e de 18-06-03, Rec. 502-03.

Resta concluir que não ocorre motivo justificado para suspender a instância.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso e confirmar a decisão recorrida.

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

— Lisboa, 15 de Outubro de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 15 de Outubro de 2003.

Recurso n.º 464/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria da Conceição Alves Carvalho Machado; Relator: Ex.º Juiz Consº Dr. Almeida Lopes.

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

Com base na qualidade de deficiente com um grau de incapacidade superior a 60% MARIA DA CONCEIÇÃO ALVES CARVALHO MACHADO, residente na Praça da Galiza, n.º 28 - 2.º Esq.º, Viana do Castelo, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS do ano de 1995.

Pof sentença de fls. 39 e seguintes, o Tribunal Tributário de Viana do Castelo julgou a impugnação procedente e anulou o acto de liquidação, alegando a jurisprudência deste SRA relativamente ao IRS de 1995.

Destá Sentença a Fazenda Pública recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 45 e seguintes.

Neste STA, o MºPº emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Sobre a questão do valor dos atestados médicos comprovativos de incapacidade para efeito de benefício fiscal em sede de IR52 este STA tem tido uma jurisprudência diversificada. Mas quanto ao IRS do ano de 1995, a jurisprudência á uniforme. Cite-se, a titulo de exemplo, o acórdão do Pleno desta Secção de 6.3.2002, tirado no Recurso nº 24.756.

Não há razão para alterar essa jurisprudência.

Assim, ao abrigo do disposto no artº 713º, n.º 5, do CPC, confirma-se inteiramente quer a decisão quer os fundamentos da sentença recorrida, remetendo-se a recorrente para os fundamentos da decisão impugnada.

Termos em que acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Outubro de 2003. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 15 de Outubro de 2003.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos TT de 1.ª Instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito [cfr. arts. 21.º, n.ºs 4, 3, 2.º, n.º 1, al. b), e 41.º, n.º 1, al. a), do ETAF e 280.º, n.º 1, do CPPT].*
- 2 — *Se, nas conclusões das suas alegações, o recorrente invocar matéria de facto que não 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 548/03-30. Recorrente: Olívio Castanheira Silveira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator Ex.º Juiz Cons.º. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Olívio Castanheira Silveira, residente em Mira de Aire, Porto de Mós, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Leiria, que julgou improcedente a impugnação judicial do acto de liquidação do imposto de transacções relativo ao ano de 1982, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

- a) Erro no sujeito passivo do imposto, uma vez que o recorrente não estava colectado no exercício da actividade de comércio por grosso e a retalho de fios, têxteis e linhas, a que se refere o artigo 48.º do CIT;
- b) Nem sequer exercia de facto tal actividade;
- c) E ainda não figurava nos documentos subjacentes ao acto tributário que se pretende anulado;
- d) Inexistência do facto tributário, em virtude da ausência de um requisito essencial para que se verifique a legalidade do acto tributário Incidência subjectiva;

e) A dois sujeitos passivos distintos, não poder ser imputado o mesmo imposto, sobre o mesmo período, pois ficaremos perante a figura da dupla tributação, que inquina igualmente de ilegalidade o acto tributário;

f) Vício de forma, por falta de fundamentação do acto tributário, com violação do n.º 1 e suas alíneas do Dec.-Lei n.º 266-A/77, e art.º 268.º da Constituição da República Portuguesa;

g) E ainda, a douda sentença recorrida padece de uma deficiente e tendenciosa apreciação da prova constante dos autos;

h) E, insuficiente fundamentação da douda decisão.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu doudo parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, deste STA para conhecer do recurso, uma vez que, nas conclusões b) e g) das suas alegações, o recorrente contraria factos estabelecidos nos n.ºs 2.11 e 2.12 do probatório.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (art.º 704.º do CPC), pronunciando-se, apenas, o recorrente nos seguintes termos:

1 - O aqui recorrente, não se conformando com a douda sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Leiria nos autos de impugnação judicial n.º 30/88, veio interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

2 - Alegando que o mesmo cinge-se à matéria de Direito.

3 - Vem dizer o Ex.º Procurador-Geral-Adjunto que na conclusão das suas alegações, o aqui recorrente contraria factos estabelecidos na fundamentação da sentença do tribunal *a quo* e, em consequência, 4 - Que o presente recurso não visa exclusivamente matéria de direito, daí concluir pela incompetência do STA em razão da hierarquia.

5 - Sucede que os pontos 2.11 e 2.12 do probatório da sentença recorrida, referem-se a factos considerados pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Leiria e aceites pelo aqui recorrente.

6 - Aliás, tais pontos não relevam para conhecer do mérito do presente recurso, nem para efeito de provimento do mesmo.

7 - No caso em apreço, importa averiguar, se perante a factualidade apreciada pelo tribunal *a quo* se verificam os pressupostos de dupla tributação, ou seja,

8 - Se a matéria colectável fixada ao aqui recorrente, e sobre a qual incide o respectivo imposto, é a mesma do que aquela fixada à Gertrudes.

9 - Se o mesmo facto tributário, o mesmo imposto e o mesmo período deu origem a duas liquidações - uma ao aqui recorrente e outra à Gertrudes.

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

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

2.1 - Gertrudes Lourenço Silvério, melhor identificada a fls. 93, encontrava-se, no ano de 1982, colectada em contribuição industrial, grupo B, pela Repartição de Finanças de Porto de Mós, pela actividade de «comércio por grosso de tecidos, têxteis e linhas», e registada em imposto de transacções sob o n.º 145/179 (fls. 93v.º).

2.2 - A cessação daquela actividade foi participada em 27-07-83, com efeitos a partir de 30-06-83 (fls. 93 v.º).

2.3 - Em 19-06-84, os serviços de fiscalização tributária levantaram à referida Gertrudes o auto de notícia junto por cópia de fls. 95-96,

que deu origem ,à instauração do proc. de transgressão n.º 93/84 (fls. 95-96).

2.4 - Na base do levantamento desse auto, e no que aqui importa, esteve o facto da Gertrudes ter liquidado imposto de transacções, relativamente a 1982, no valor de 301.763\$00, correspondente às facturas relacionadas no livro mod. 9 (referido no art. 75.º do CIT), no valor total de 2.091.996\$00 (fls. 95-96).

2.5 - Com base nas facturas emitidas em nome da Gertrudes, naquele ano (Fevereiro a Dezembro), e a que se reportam os docs. de fls. 12-39, pelas firmas *Coats & Clark, Custoitex e Limol*, nos montantes globais de 20.083.220\$00, 110.403\$00 e 25.500\$00, respectivamente, a Administração concluiu compras num valor total igual à soma destes montantes.

2.6 - Partindo deste valor total, e dos dados especificados na inf. de fls. 10-11, foi fixada, em 12-10-84, pelo chefe da Repartição de Finanças de Porto de Mós, nos termos do art. 11.º, al. b), do CIT, a matéria colectável na importância de 19.663.934\$00, relativamente aos meses de Fevereiro a Dezembro, inclusive, do ano de 1982 (fls. 32).

2.7 - Liquidado o imposto de transacções, tendo por base a referida matéria colectável, no valor de 2.949.590\$00, e juros compensatórios no valor de 1.125.708\$00, foi a referida Gertrudes notificada editalmente, face à impossibilidade de notificação pessoal, em 31-07-85 para o pagamento voluntário, o que não fez (inf. fls. 79 e v.º).

2.8 - Olívio Castanheira Silveira, aqui impugnante, esteve colectado pela RF de Porto de Mós pela actividade de «Comércio a retalho de tecidos, malhas, obras em têxteis e retrosaria», pelo sistema do grupo C, desde 27-1078 (inf. fls. 86).

2.9 - Em 07-03-1979, o referido Olívio apresentou na predita repartição a declaração de exercício de actividade de «vendedor ambulante (algodão e miudezas)» (doc. fls. 7).

2.10 - Em 17-03-81, o mesmo Olívio apresentou na dita repartição uma declaração modelo 5 de contribuição industrial onde indicou que tinha cessado a actividade referida em 2.8. nesta mesma data (inf. fls. 86).

2.11 - Pese embora o Olívio estar colectado pela actividade descrita em 2.8., a que ele na verdade exercia era a de «Comércio por grosso e a retalho de fios, têxteis e linhas» (inf. fls. 86).

2.12 - E exerceu esta actividade, apesar da declaração de cessação referida em 2.10., até finais de 1982, pelo menos (inf. fls. 86).

2.13 - Com efeito, as facturas referidas em 2.5., embora processadas em nome da Gertrudes, traduzem verdadeiras compras de mercadorias efectuadas pelo Olívio.

2.14 - Aliás, a Gertrudes, embora colectada em contribuição industrial, conforme o descrito em 2.1., nunca chegou a exercer qualquer actividade comercial, antes a exercendo o Olívio, seu genro, o que ele fazia servindo-se do nome dela, nomeadamente junto de fornecedores e repartição de finanças de Porto de Mós.

2.15 - Em 31-07-84, a *Companhia de Linha Coats & Clark, Lda.*, apresentou queixa criminal contra o Olívio e a Gertrudes junto da Delegação da Procuradoria da República da Comarca de Alcanena (fls. 81-84).

2.16 - Esta queixa deu origem ao Inq. Prel. n.º 176/84, que remetido ao TIC teve o n.º 604/85, onde ficou a aguardar a produção de melhor prova, por despacho de 06-02-89 (fls. 104, 106 e 111-113).

2.17 - Em face da referida queixa, foi instaurado na RF de Porto de Mós contra o Olívio o Proc. Transgressão n.º 17/85, no qual, em face dos factos apurados e que atrás se descreveram em 2.11., 2.12., 2.13. e 2.14., a Administração fixou em relação àquele a matéria colectável e liquidou o imposto e juros nos termos e montantes em que o fizera relativamente à Gertrudes (inf. fls. 86-92).

2.18 - O Olívio foi notificado editalmente quer para reclamar da fixação da matéria colectável quer para o pagamento voluntário do imposto (fls. 6571).

2.19 - Não tendo ocorrido o pagamento voluntário da quantia relativa ao imposto e aos juros, foi a mesma debitada ao Tesoureiro da FP, através do conhecimento n.º 9, de 15 de Julho.

2.20 - Por falta de pagamento nos quinze dias imediatos ao débito, foi instaurada execução fiscal, na qual, em 29-09-97, o Olívio procedeu, além do mais, ao pagamento do imposto e juros (tudo conforme inf. fls. 93-94).

2.21 - A impugnação foi apresentada, em 07-10-87 (nota de registo de entrada de fls. 2).

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

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos arts. 3, 1.º, n.º 1, al. b), e 4, 1.º, n.º 1, al. a) do ETAF e 280.º, n.º 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

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

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

«b) Nem sequer exercia de facto tal actividade;

(...);

g) E ainda, a douta sentença recorrida padece de uma deficiente e tendenciosa apreciação da prova testemunhal;

(...).

Ora, é por demais evidente que este circunstancionalismo fáctico não só controverte, mas também critica o elenco probatório fixado na decisão recorrida, nomeadamente, o estabelecido nos itens 2.11 e 2.12.

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. 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.º 18.º, n.º 3, do CPPT).

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

Lisboa, 15 de Outubro de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 15 de Outubro de 2003.

Assunto:

Notificação de acto tributário de liquidação a sociedade.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *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.*
- 2 — *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.*
- 3 — *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.*

4 — *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 correções efectuadas, relativas aquele exercício de 1991.*

Recurso n.º 594/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: EUI-RACINI - Gestão Imobiliária e Turística, Lda.; Relator: Ex.º Cons.º Dr. António Pimpão (por vencimento).

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

1. A ERFPI recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 1º Juízo, 1ª Secção, julgou procedente a impugnação do acto tributário da liquidação de IRC, referente ao exercício de 1991 e que, por isso, anulou a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. Não ocorreu a caducidade do direito à liquidação por tanto a liquidação como a notificação ao sujeito passivo terem ocorrido dentro do prazo de cinco anos contados da ocorrência do facto tributário (art. 79º do CIRC).

2. A notificação teve lugar de harmonia com o estatuído no n.º 2 do art. 87º do CIRC, na redacção dada pelo art. 3º do DL n.º 7/96, de 7/2, por carta registada, considerando-se efectuada no terceiro dia posterior ao do registo.

3. O não recebimento da correspondência endereçada para a sede social da impugnante não pode ser imputado à Administração Fiscal, nem pode ser entendida como notificação da liquidação, a carta endereçada mais tarde a uma sócia da impugnante, que visou apenas dar-lhe conhecimento do sucedido (devolução da notificação com a indicação de “não reclamada”).

4. A sentença recorrida violou o disposto no n.º 2 do art. 87º do CIRC.

Em contra-alegações apresentou a recorrida as seguintes conclusões:

1. O presente recurso vem interposto da sentença que julgou procedente impugnação deduzida contra a liquidação do IRC, referente ao exercício de 1991, por a mesma estar ferida de caducidade.

2. Neste recurso a questão a resolver é a de saber se houve ou não caducidade do direito à liquidação impugnada.

3. (. . .).

4. A recorrente, Fazenda Nacional, fundamenta o seu recurso numa presunção legal, resultante do n.º 2 do art.º 87º do CIRC, tendo sido a liquidação adicional, em crise, remetida por carta registada, datada de 17/12/96, presume-se notificada no 3º dia útil posterior ao seu registo, ou seja em 20/12/96, portanto, dentro do prazo de caducidade.

5. Os actos de natureza tributária só produzem efeitos depois de devidamente notificados, (art.º 64º), as notificações quando tenham por objectivo actos que alterem a situação tributária dos contribuintes têm de ser efectuadas por carta registada com A. R. (art.º 65º, n.º 1).

6. As notificações feitas por carta registada, como a dos autos, presumem-se realizadas no 3º dia posterior ao registo, sendo que esta presunção pode ser ilidida, nos termos do n.º 2 do art.º 66º do CPT.

7. A impugnante afastou essa presunção, com a junção aos autos da carta de notificação da liquidação adicional, sob o registo 2793237, devolvida pelos CTT, com a indicação de “não reclamada” (facto nº 9).

8. A recorrida só tomou conhecimento de tal liquidação adicional do IRS de 1991, pelo officio nº 2670 de 24/02/97, recebido dois dias mais tarde, (facto nº 10), decorrido o prazo de 5 anos a que se referia o artº 33º do CPT e o artº 79º do CIRC, pelo que está a mesma, ferida de caducidade, como muito bem se decidiu na sentença sob recurso.

Suscitada a questão da tempestividade da presente impugnação (cfr. despacho de fls. 65 e verso) pronunciou-se a recorrente pela sua improcedência porquanto o prazo da impugnação a ter em conta seria o do n.º 2 e não do n.º 1 do artº 123º do CPT.

O EMMP entende que é tempestiva a impugnação pois que a reclamação para a Comissão de Revisão (CR) teve por objecto o acto de fixação do lucro tributável do exercício de 1991 em 45 612 688\$00 (probatório da sentença nº 2/4 fls. 32) que tendo merecido atendimento parcial, o lucro tributável foi reduzido para 26 375 388\$00 que, posteriormente, deu origem à liquidação impugnada, efectuada em 6.12.96 (Doc. fls. 7).

A reclamação para a CR e a impugnação judicial tiveram por objecto actos tributários distintos.

A sistemática e a nomenclatura do CPT distinguem a reclamação da decisão de fixação da matéria tributável, a apreciar pela CR (arts. 84º e segs.), da reclamação graciosa, a apreciar pelo Director Distrital de Finanças ou por funcionários nos quais tenha delegado essa competência (arts. 95º e 99º CPT).

Assim sendo, só à impugnação judicial precedida de reclamação graciosa era aplicável o prazo de 8 dias (artº 123º, nº 2, CPT).

Conclui que tendo presente a assinalada distinção, também a impugnação judicial, com base em errónea quantificação da matéria colectável, dependente de prévia reclamação para a CR, podia ser deduzida no prazo geral de 90 dias (artº 136º, nº 1, do CPT).

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 — A impugnante tem por objecto a construção de prédios para venda e arrendamento de lojas comerciais;

2 — Na sequência de fiscalização levada a cabo pelos SPIT, entre 22/11/95 e 31/01/96, relativa ao ano de 1991 (bem como aos anos de 1992 a 1994), foi determinado o lucro tributável de 91 com recurso aos métodos indiciários, tendo-lhe sido fixado o lucro tributável de 45 612 688\$00 despacho do DDF de 22/06/96;

3 — Notificada dessa fixação em 08/10/96, a ora impugnante reclamou, nos termos do artº 84º do CPT, em 07/11/96;

4 — A comissão de revisão reuniu em 04/12/96, tendo, por unanimidade, fixado o lucro tributável em 26.375.388\$00;

5 — Essa decisão foi notificada à impugnante em 09/12/96;

6 — Foi então emitida a liquidação nº 8310026936, referente ao ano de 91, no valor total de 13.647.344\$00, sendo 6.305.958\$00 de IRC, 949.514\$00 de Derrama e 6.391.872\$00, de Juros Compensatórios;

7 — A data limite de pagamento voluntário desta soma terminava em 22/01/97; dado que não foi paga, foi instaurado, pela RF da Póvoa de Varzim, o processo de execução nº 1872-97/1038320;

8 — A Direcção de Serviços de Cobrança do IR emitiu o doc. de fls. 07, tendo como data de registo nos CTT a de 17/12/96, cabendo-lhe o registo nº 2793237;

9 — Este registo foi devolvido pelos CTT com a indicação de “não reclamado” em 20/01/97 (fls. 07);

10 — Em 24/02/97 foi enviado o officio nº 2670 (fls. 06), recebido pela impugnante em 26/02/97, através do qual tomou conhecimento da liquidação contida no ponto nº 6), supra;

11 — Esta impugnação deu entrada na R.F. em 22/05/97.

3.1. Efectivamente, a deduzida impugnação foi precedida de reclamação para a Comissão de Revisão.

Teve, porém, por objecto, a fixação do lucro tributável relativamente ao exercício de 1991, merecendo parcial atendimento.

Por sua vez, a presente impugnação teve por objecto a liquidação que se lhe seguiu.

Trata-se, pois, de dois actos tributários distintos.

Isto é, não estamos perante um acto de liquidação alvo de reclamação graciosa e, posteriormente, de impugnação judicial, caso em que esta havia de ser deduzida no prazo de oito dias a que alude o artº 123º, nº 2, do CPT.

Assim sendo, no caso dos autos, o prazo para a dedução da impugnação era o previsto no nº 1 do artº 123º do CPT, sendo de 90 dias.

Impõe-se, pois, prosseguir no conhecimento do objecto do recurso.

3.2. Resta apreciar a ocorrência ou não da caducidade do direito à liquidação do imposto em apreciação nos presentes autos (IRC de 1991).

E o cerne da questão que se controverte nos presentes autos prende-se com a apreciação da existência ou não de notificação relevante da impugnante dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação.

Na verdade resulta dos pontos 8 e 9 do probatório que a Direcção de Serviços de Cobrança do IRC emitiu o doc. de fls. 07, tendo como data de registo nos CTT a de 17/12/96, cabendo-lhe o registo nº 2793237 o qual foi devolvido pelos CTT com a indicação de “não reclamado” (fls. 07).

É pois perante este registo que foi devolvido pelos CTT com a indicação de “não reclamado” que a recorrente FP sustenta a existência de notificação dentro do prazo de cinco anos contra o que se insurge a impugnante sustentando a sua não notificação dentro de tal prazo de cinco anos o que conduziria à caducidade do direito à liquidação do imposto impugnado.

Nos termos do artº 87º do CIRC (na redacção dada pelo DL nº 7/96, de 7/2) a notificação das liquidações de IRC tinha por formalidade legal a simples carta registada pois 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.

Não releva para a situação dos autos a exigência posterior pelo CPPT de carta registada com aviso de recepção, a partir de 1 de Janeiro de 2000, nos termos do seu artº 38º, n.º 1, e artº 2º, n.º 1, do DL 433/99, de 26-10.

Como a notificação da liquidação adicional em questão ocorreu em tal intervalo de tempo (entre a vigência do DL 7/96, de 7-2, e 31-12-1999) ficou abrangida por aquele dispositivo legal uma vez que foi remetida para a sede da impugnante em 17-12-96.

Assim tendo sido efectuada 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 Dec.-Lei 7/96, de 7/02.

Contudo à situação dos autos e porque ocorreu entre o início da vigência do Dec.-Lei 7/96, de 7-2 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 elaborada a liquidação adicional referente ao IRC de 1991, foi a mesma remetida em 17-12-96, 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 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 (pontos 3 e 4) a impugnante havia sido notificada da

fixação em 08/10/96, tendo reclamado, nos termos do artº 84º do CPT, em 07/11/96 após o que a comissão de revisão reunida em 04/12/96, por unanimidade, fixou o lucro tributável em 26 375 388\$00.

Do exposto resulta que tem de se entender que a impugnante foi notificada da liquidação adicional referente ao IRC de 1991, a qual foi remetida, 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.

Acompanham-se os recentes acórdãos deste STA de 02-07-2003, Rec. 344-03, e de 09-07-2003, Rec. 540-03, que neste sentido se pronunciaram.

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 questionado.

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

lisboa, 15 de Outubro de 2003. — *António Pimpão* (relator por vencimento) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão* (vencido). Teria negado provimento ao recurso por considerar que não tendo sido a contribuinte atempadamente notificada do acto de liquidação, caducou, nos termos do art.º 33º do CPT, o direito de liquidar).

Acórdão de 15 de Outubro 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: nº 685/03-30. Recorrente: Construções Santos Pousada, Ldª.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Consº. Dr. Fonseca Limão.

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

Construções Santos Pousada, Ldª., inconformada com a sentença, a fls 72 e seguintes, o M.^{mo} Juiz do T.T. de 1ª Instância do Porto, que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida contra liquidações adicionais do IRC, 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, ao não julgar procedente a impugnação com fundamento na violação do artº 39º, nº 2, do L.G.T., interpretou e aplicou erradamente este preceito legal.

B) A douda sentença sob recurso incorreu em erro de julgamento ao não julgar procedente o alegado vício de falta de fundamentação quer da desconsideração dos preços de venda constantes das escrituras públicas que formalizam os contratos de compra e venda quer da quantificação dos preceitos efectuada.

C) A douda sentença recorrida igualmente interpretou e aplicou erradamente o disposto no artº 90º, nº 1, da L.G.T., ao julgar subsumíveis na al. e) deste preceito os valores constantes das tabelas fornecidas pela APEMI e os valores patrimoniais.

D) A douda sentença é nula por omissão de pronúncia ou, se assim se não entender, viola o preceituado no artº 85º, nº 2, da L.G.T., bem como o princípio da tributação do rendimento real ao não apreciar suscitada questão da inadmissibilidade da desconsideração dos preços declarados de venda directamente acessíveis pela Administração Tributária aquando da determinação da matéria tributável por métodos indirectos.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.^{mo} Magistrado do Mº Pº., junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, o que determina a incompetência deste S.T.A. para o apreciar pois que “lendo as conclusões B) e C) à luz do nº 6 das alegações (que aquelas resumem) apura-se que o Recorrente discorda do julgamento da matéria de facto feito na sentença recorrida”.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, nada disseram.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir, começando por conhecer da questão suscitada pelo Mº. Pº.

A dado passo, regista a sentença recorrida o seguinte:

«Desde logo porque, di-lo a experiência comum, em regra, os valores patrimoniais são inferiores aos valores do mercado e, daí, que se afigure razoável que a Administração Tributária tenha considerado que os preços declarados nas escrituras, porque inferiores aos valores patrimoniais, não fossem os preços reais.»

E, mais adiante:

«Depois, os valores constantes das tabelas fornecidas pela Associação dos Mediadores Mobiliários (APEMI) que a Administração Tributária levou em conta, são o resultado da ponderação dos preços mais praticados no mercado imobiliário ...»

Por outro lado, sob o nº 6 das alegações sustenta a recorrente o seguinte:

«Não faz um qualquer sentido fazer apelo para a experiência comum da menor quantificação dos valores patrimoniais relativamente aos preços de venda declarados nas escrituras, com total desprezo dos critérios legais de determinação dos valores patrimoniais, em que é de todo em todo irrelevante o preço de compra ou o valor do mercado.

Carece de justificação a afirmação feita na douda sentença de que os valores constantes das tabelas fornecidas pela APEMI que a Administração Tributária levou em conta são o resultado da ponderação dos preços reais praticados no mercado imobiliário em função das zonas de localizações e de tipologia das diversas fracções autónomas.»

Do atrás exposto, decorre que, como bem salienta o Ex.^{mo} Magistrado do Mº. Pº., nas conclusões B) e C), lidos à luz do que se alegou sob o nº 6, o recorrente diverge do decidido na parte em que se fez apelo às regras da experiência comum para concluir que

os preços declarados nas escrituras, porque inferiores aos valores patrimoniais, não são preços reais, do mesmo modo divergindo da sentença quando nesta se afirma que os valores constantes das tabelas fornecidas pela APEMI são o resultado da ponderação dos preços mais praticados no mercado imobiliário.

Assim, as questões de saber se, segundo as regras da experiência comum, os preços declarados nas escrituras, porque inferiores aos valores patrimoniais, são ou não preços reais e se os valores constantes das ditas tabelas são ou não o resultado da ponderação dos preços reais praticados no mercado imobiliário, logram enquadramento no plano dos factos e não no do direito pois que não demandam a interpretação da lei ou a sua aplicação.

Significa isto que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, o que, nos termos dos arts. 21º, nº 4, 32º, nº 1, al. b), 39º e 41º, nº 1, al. a), do E.T.A.F., determina a incompetência deste S.T.A. para o 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 pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 euros e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 15 de Outubro de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 15 de Outubro de 2003.

Assunto:

Taxas devidas ao IROMA. Natureza. Prescrição.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *As taxas liquidadas e cobradas pelo IROMA ao abrigo dos Decretos-Lei n.ºs 354/78 de 23/11, 240/82, de 22/6, e 343/86, de 9/10, assumem a natureza de verdadeiros impostos.*

2 — *Tendo essas taxas sido abolidas pelo Decreto-Lei nº 365/93, de 22/10, que revogou aqueles diplomas legais e transpôs para a ordem jurídica interna as Directivas Comunitárias 85/73/CEE e 88/409/CEE, criando outras taxas de conteúdo diverso, é-lhes aplicável o regime prescricional contido no art. 5º, nº 2, do Decreto-Lei nº 398/98, de 17/12, e no art. 48º, nº 1, da LGT.*

Recurso n.º 697/03-30, em que são recorrente o IROMA - Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas, e recorrida a FRICARNES, S. A., e de que foi relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Pimentado Vale.

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

1 - IROMA - Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas, não se conformando com a decisão do M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, que julgou prescrita a obrigação tributária objecto da dívida exequenda e, conseqüentemente, extinta a execução fiscal, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

a) O prazo de prescrição de 8 anos previsto no artigo 48º, nº 1, da Lei Geral Tributária é aplicável apenas aos impostos e não a taxas;

b) O artigo 5º, nº 2, do D.L. 398/98, de 17/12, dispõe que os novos prazos de prescrição previstos na L.G.T. se aplicam aos impostos já abolidos, mas não às taxas;

c) No processo *sub judice* estamos perante várias taxas liquidadas ao abrigo dos Decretos-Leis n.ºs 354/78, 240/82 e 343/86 e que foram objecto de execução fiscal;

d) Tratando-se de taxas e não de impostos não lhes é aplicável, para efeitos de prescrição, o disposto no artigo 48º da L.G.T.;

e) A prescrição das taxas é aplicável o disposto no artigo 27º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, que estabelece ser de 20 anos o prazo de prescrição das contribuições e impostos em dívida ao Estado;

f) Ao decidir como decidiu a dita sentença recorrida violou o disposto nos artigos 5º, nº 2, do D.L. 398/98, de 17/12, e artigo 48º, nº 1, da Lei Geral Tributária.

A recorrida FRICARNES, SA, contra-alegou nos termos que constam de fls. 306 e segs. e que aqui damos por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, sufragando-se, para o efeito, na jurisprudência desta Secção do STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O objecto do presente recurso consiste, assim, em saber se as "taxas" cobradas pelo recorrente à oponente, ao abrigo dos Decretos-Leis n.ºs 354/78, de 23/11, 240/82, de 22/6, e 343/86, de 9/10, já prescreveram.

Dispõe o art. 5º, nº 2, do Decreto-Lei nº 398/98, de 17/12, que "aos impostos abolidos à data da entrada em vigor da lei geral tributária aplicam-se os novos prazos de prescrição, contando-se para o efeito todo o tempo decorrido, independentemente de suspensões ou interrupções de prazo".

Por sua vez, estabelece o art. 48º, nº 1, da LGT que "as dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu".

Ora, no sentido de que as "taxas" em questão assumem a natureza de verdadeiros impostos, tem-se vindo a pronunciar, de forma pacífica e reiterada, esta Secção do STA (vide, por todos, Acs. de 17/3/99, *in rec.* nº 18.836, e de 24/11/99, *in rec.* nº 18.911).

Por outro lado, é inquestionável que as referidas "taxas" foram abolidas pelo Decreto-lei nº 365/93, de 22/10, que revogou aqueles diplomas e transpôs para a ordem jurídica interna as Directivas Comunitárias 85/73/CEE e 88/409/CEE, criando outras "taxas" de conteúdo diverso (taxa de inspecção sanitária e taxa de sanidade animal).

Assim sendo e uma vez que as dívidas em causa se reportam ao ano de 1992, é patente que, nesta data, há muito que vai já decorrido o prazo de oito anos a que se refere o prérito art. 48º, nº 1, pelo que se encontra prescrita a obrigação tributária objecto da dívida exequenda e, conseqüentemente, extinta a execução fiscal, tal como decidiu o M.º Juiz *a quo*.

No mesmo sentido e tirado em caso idêntico, vide Ac. desta Secção do STA de 28/5/03, *in rec.* nº 255/03-30.

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

Sem custas, por o recorrente estar isento.

Lisboa, 15 de Outubro de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 15 de Outubro de 2003.

Assunto:

Execução fiscal. Reclamação. Artigo 278.º, n.º 3, do CPPT. Prejuízo irreparável. Subida da reclamação.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Quando a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável, nos termos do n.º 3 do art. 278.º do CPPT, a mesma sobe imediatamente ajuízo.

II — A enumeração das ilegalidades prevista nesse normativo não é taxativa.

III — Estando em causa a eventual venda de um imóvel que constitui a casa de habitação do reclamante e do seu agregado familiar, composto por mulher e dois filhos, onde está instalado um estabelecimento de restauração e bebidas, hipotecado a uma instituição bancária, deve entender-se que está fundamentado o prejuízo irreparável.

IV — Se o reclamante suscita, nessa reclamação, a competência em razão da matéria do órgão executivo camarário, deve o processo subir imediatamente ajuízo, para apreciar e decidir dessa alegada incompetência absoluta.

Recurso nº 850/03. Recorrente: Luís Manuel Moreira Ramos; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 - **Luís Manuel Moreira Ramos**, identificado nos autos, inconformado com a decisão do Órgão de Execução Fiscal da Câmara

Municipal de Caminha, que lhe indeferiu o requerimento em que pedia que fosse declarada e reconhecida a incompetência em razão da matéria da Câmara Municipal de Caminha para proceder à cobrança coerciva das quantias dadas à execução, que não são taxas e assim não podiam ser cobradas através de um processo de execução fiscal, dela interpôs recurso contencioso para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo.

Pediu a imediata subida do recurso a Tribunal.

O M.^{mo} Juiz daquele Tribunal ordenou a convalidação do recurso em reclamação, ordenando a baixa dos autos, que deviam subir apenas a final, para apreciação de tal reclamação.

Inconformado com o segmento decisório que declarou não se verificar a susceptibilidade de prejuízo irreparável (de que dependeria a subida imediata do recurso), o recorrente interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

CONCLUSÕES:

I - Em termos objectivos, a irreparabilidade dos prejuízos que o recorrente iria sofrer com a apreciação da reclamação apenas a final impõe-se por si mesma.

II - A reclamação seria pura e simplesmente inútil se fosse apreciada apenas a final, já que, no momento em que fosse feita tal apreciação, já o prédio não seria do recorrente e teria perdido todo o interesse a apreciação da questão da incompetência da Câmara Municipal de Caminha em razão da matéria para proceder à cobrança da pretensa dívida através da execução fiscal, como o fez.

III - A apreciação diferida da matéria do recurso ou reclamação implicaria indubitavelmente, a negação ao direito de reclamação, por a converter numa pura inutilidade.

IV - Incidindo a penhora, sobre o imóvel que constitui a casa de habitação do requerente, e do seu agregado familiar, composto por mulher e dois filhos, onde o mesmo tem instalado um estabelecimento de restauração e bebidas e que, ainda por cima, está hipotecado a uma instituição bancária, para garantia de um mútuo contraído para a recuperação e reconstrução do imóvel, a venda do mesmo antes da subida do recurso suporia a verdadeira ablação da propriedade, com a sua transferência para terceiro, a rescisão do contrato de mútuo celebrado com a instituição bancária referida na certidão junta aos autos, a cobrança imediata do valor do mútuo e a privação do único meio de subsistência de que o recorrente e o seu agregado familiar dispõem, pelo que a venda deixaria o recorrente sem dinheiro, sem a sua casa de habitação, sem o seu estabelecimento, sem o seu único meio de subsistência e sem trabalho.

V - Os pressupostos tidos em consideração na douta sentença recorrida não se verificam, nem têm o mais leve fundamento.

VI - Ao contrário do primeiro pressuposto em que se baseia a douta sentença, o recorrente pretende discutir a existência da dívida exequenda, tendo já instaurado diversos processos com tal desiderato e está pendente um outro em que a legalidade de tal dívida é discutida e é pedida indemnização por todos os prejuízos causados pela Câmara Municipal ao recorrente, para além da restituição das quantias que o mesmo já lhe pagou indevidamente.

VII - O que não o podia fazer era através deste meio processual.

VIII - Ao defender a procedência da excepção de incompetência invocada, não é segredo nenhum que o recorrente pretende a extinção

da execução e que a Câmara Municipal pratique o acto administrativo que desde o início se exige, devidamente fundamentado, a fim de o recorrente poder defender convenientemente os seus direitos no momento e lugar próprios e através do meio competente.

IX - Em vez de estarmos perante uma questão em que a defesa da legalidade é meramente académica, estamos antes perante uma questão de sobrevivência e de defesa dos direitos do recorrente contra actos absolutamente ilegais e arbitrários que o podem deixar sem habitação, sem bens, sem dinheiro, sem o seu meio de subsistência e desempregado.

X - Não é sequer aceitável que a douta sentença tenha dado como assente que a Câmara Municipal é credora do recorrente, quando este defende precisamente o inverso e se considera credor daquela, não havendo ainda nenhuma decisão judicial que tenha definido o «deve e haver» entre as partes.

XI - Deveria, de resto, atentar-se em que a Câmara Municipal apenas recorreu à execução fiscal porque, sem mais, sem qualquer fundamento e sem a prática de qualquer acto prévio, criou um título executivo e levou por diante uma execução fiscal baseada naquilo que apenas ela conhece, penhorando todos os bens do recorrente, despejando-o publicamente e com todo o aparato do estabelecimento que deveria ter sido objecto de uma concessão de uso privativo e praticando todos os actos que a sua qualidade de autoridade administrativa facilita, sendo que o que está em causa é, justamente, a sua competência para emitir esse título executivo e fazer-se pagar de quanto quis e pela forma que quis.

XII - Garantindo a Constituição da República Portuguesa o direito à tutela judicial efectiva de direitos e interesses legalmente protegidos em matéria de contencioso administrativo, face ao que foi doutamente decidido no processo de oposição, este é o único meio ao alcance do requerente para reagir contra uma decisão manifestamente ilegal e injusta e que afecta os seus direitos de forma chocante, podendo mesmo levar à ablação do seu direito de propriedade.

XIII - A subida afinal do recurso atentaria contra a tutela judicial efectivados direitos do recorrente.

XIV - Ao dar como adquirido que a situação do recorrente é indissociável da situação de alguém que entra em incumprimento de obrigação que assumiu, a douta sentença foi, mais uma vez, longe de mais, dando por assente uma dívida e uma obrigação do recorrente que não existem, que Tribunal nenhum declarou e que está por demonstrar, sendo que não nos autos não se discute, sequer, tal matéria.

XV - Salvo o devido respeito, foram violadas as disposições dos arts. 278.º, n.ºs 1, 3 e 5, do CPPT e 268.º, n.º 4, da CRP.

Não houve contra-alegações.

O EPGA junto deste Supremo Tribunal defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O recorrente suscita a incompetência, em razão da matéria, da Câmara Municipal de Caminha para proceder à cobrança coerciva das quantias dadas à execução (e conseqüentemente do tribunal tributário).

E a questão, a resolver é esta: o recurso que versa sobre tal questão tem subida imediata (como pretende o recorrente), ou sobe apenas a final (como defende o M.^{mo} Juiz).

A disposição legal que resolve esta questão é a do art. 278.º do CPPT.

O n.º 3 do art. 278.º dá-nos a medida e a extensão da subida imediata (e correlativa decisão) de tal reclamação.

E, nos termos deste normativo, a subida da reclamação só é imediata se se fundamentar em prejuízo irreparável.

Como parece razoável, a enumeração definida nesse normativo não é taxativa, sob pena de violação do princípio da tutela judicial efectiva (vide, a propósito Jorge de Sousa, *CPPT*, 4.ª Edição, págs. 1049 e 1050).

Na hipótese dos autos, que prejuízo irreparável é esse?

O recorrente explicita-o (vide conclusão IV das alegações de recurso).

Refere ele que está em causa a casa de habitação dele e do seu agregado familiar, composto por mulher e dois filhos, onde está instalado um estabelecimento de restauração e bebidas, hipotecado a uma instituição bancária.

É óbvio que, estando em causa a casa de habitação e estabelecimento comercial do recorrente, pode e deve entender-se que está fundamentado o prejuízo irreparável.

E não é razoável falar-se na reparabilidade do prejuízo, através de adequada compensação pecuniária, se a venda for (ou fosse) ilegal.

É que estamos a falar da casa da morada da família e do «instrumento» económico da mesma família.

Diremos agora, já num plano mediato, que a questão da competência, em razão da matéria, dos tribunais tributários, é uma questão fulcral.

Na verdade, não é coincidente a discussão da questão em causa num tribunal comum ou num tribunal tributário, onde efectivamente a tutela dos direitos é assegurada de modo diverso.

Dir-se-á até que no processo civil, sendo embora certo que, por norma, o agravo sobe apenas a final, há excepções (as previstas no art. 734.º do CPC).

E nessas excepções está contemplada a decisão que aprecie a competência absoluta do tribunal, que tem lugar no despacho saneador (processo declaratório - art. 510.º do CPC) ou no despacho liminar (processo executivo - art. 811.º-A do CPC).

Aí o recurso tem subida imediata.

Em função de tudo o que vai dito, entendemos pois que a reclamação apresentada pelo recorrente, cabe na previsão do art. 278.º, n.º 3, do CPPT.

Tal reclamação processar-se-á segundo as regras dos processos urgentes (n.º 5 do art. 278.º do CPPT).

E nem se diga que há prejuízo para a Fazenda Pública pois que esta, se necessário, pode recorrer ao arresto dos bens.

E o uso indevido que o recorrente faça deste meio tem a penalização prevista no n.º 6 do citado artigo.

3 - Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, que deverá ser substituída por outra que aprecie a competência, em razão da matéria, da autoridade de execução fiscal (Câmara Municipal de Caminha), devendo a reclamação ser tramitada como processo urgente.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Outubro de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queirós*.

Acórdão de 15 de Outubro de 2003.

Assunto:

Caso julgado de decisão não recorrida.

Doutrina que dimana da decisão:

Se uma sentença contiver duas decisões distintas e o recorrente recorrer de apenas uma, forma-se o caso julgado quanto à decisão não recorrida, pelo que pode ser inútil estar a conhecer do recurso da decisão recorrida por sempre ter de se manter a anulação de um acto de liquidação.

Recurso n.º 861/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Alberto Marçal Camacho Oliveira e Mulher; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Almeida Lopes.

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

1º Relatório:

Com fundamento na não consideração de custos e na violação de formalidades legais por parte da acta da Comissão de Revisão, ALBERTO MARÇAL CAMACHO OLIVEIRA e mulher MARIA MATILDE PINTO CAMACHO OLIVEIRA, residentes no Caminho de São Martinho, 45, Funchal, deduziram impugnação judicial contra o acto de liquidação adicional de IRS do ano de 1993 e juros compensatórios, incidente sobre a venda de um lote de terreno em loteamento aprovado.

Por sentença de fls. 296 e seguintes, o Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal anulou o acto de liquidação com base na resolução de duas questões distintas:

- a) O Fisco não imputou o valor do lote em 11.3.91 aos custos da empresa do impugnante;
- b) A acta da Comissão de Revisão não contém a fundamentação exigida pela lei.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu para este STA a Fazenda Pública, a que aderiu o MºPº, recurso esse restrito à ilegalidade da falta de fundamentação em acta da decisão da Comissão de revisão (fl. 309). Nas alegações e conclusões do recurso para este STA apenas se tratou dessa questão, sustentando a recorrente que houve acordo no seio da Comissão de Revisão, pelo que a fundamentação não tinha de constar da acta.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2º Fundamentos:

Como resulta da sentença recorrida, o Mº Juiz a quo detectou duas ilegalidades e decidiu duas questões distintas, a saber:

«a) Cumprindo o artigo 32º do CIRS, a Administração Fiscal deveria ter imputado o valor do lote 26 em 11.3.1991 (data do início de actividade comercial) aos custos da empresa comercial individual do impugnante marido. Mas, a Administração Fiscal parece ter considerado apenas algumas despesas documentadas e não também aquele valor, a nem fez referência. Há, pois, uma violação de lei;

b) A acta, com que o DDF concordou, tem os seguintes vícios face ao artigo 87º do CPT: - não está acompanhada dos laudos quanto

à matéria de discordância (custos) - falta a decisão fundamentada do presidente da comissão quanto a essa matéria. Tem, pois, razão o contribuinte. A acta, base desta liquidação adicional de IRS, viola o artº 87º do CPT.»

Como se vê quer do requerimento de recurso para este STA, quer das alegações e conclusões, a recorrente Fazenda Pública não impugnou a primeira decisão quanto à não consideração como custos do valor do lote de terreno.

Nos termos do artº 684º, nº 4, do CPC, a parte da sentença não recorrida transitou em julgado, pelo que este STA não pode dela conhecer, na medida em que não faz parte do objecto do recurso.

Assim, qualquer que seja a decisão do recurso sobre o problema da acta e da sua falta de fundamentação, nunca o decidido pode ser alterado, pois o acto de liquidação sempre tem de se manter anulado por força da decisão não recorrida.

Sendo assim, é inútil este STA está a decidir a questão de que houve recurso, pois nunca pode revogar a sentença recorrida, a qual sempre tem de se manter por se verificar uma ilegalidade do acto de liquidação.

3º Decisão:

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Outubro de 2003. — Almeida Lopes (relator) — Fonseca Limão — Pimenta do Vale.

Acórdão de 15 de Outubro de 2003.

Assunto:

Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos (não levados ao probatório) é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.

II — Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decisum.

Recurso nº 892/03-30. Recorrente: João Manuel Parracho Gomes; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Ex.º Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **JOÃO MANUEL PARRACHO GOMES**, identificado nos autos, opôs-se, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a uma execução que contra ele reverteu.

Alegou ser parte ilegítima na execução, sendo que a dívida exequenda está prescrita.

O M.º Juiz do 1º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Informado, o recorrente interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Apresentou as pertinentes alegações.

O EPGA defende que este Tribunal é hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

As partes nada disseram.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.º Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide arts. 101º e 102º do C. P. Civil, 45º do CPT, 5º do ETAF, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o art. 32º, al. b), do ETAF:

«Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

(...)

b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito.»

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no art. 41º, n.º 1, al. a), do ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Vejamos então.

Escreveu o EPGA no seu douto parecer:

«Na conclusão a) das alegações de recurso enuncia-se facto não contemplado na fundamentação de facto da sentença impugnada, sujeito à formulação de um juízo pelo tribunal, expresso no binómio provado/não provado, independentemente da sua relevância para a solução jurídica da causa.»

A conclusão referida é do seguinte teor:

«Foi omitida nos autos a notificação ao oponente da informação de fls. 91 e segs.»

Pois bem.

Estamos realmente perante uma afirmação de facto.

Por outro lado, o probatório da sentença não faz qualquer referência a tal facto.

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

Lisboa, 15 de Outubro de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 15 de Outubro de 2003.

Assunto:

Poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo. Falta de fundamentação da deliberação da CDR.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos processos inicialmente julgados nos Tribunais Tributários de 1ª Instância a competência do Supremo Tribunal Administrativo nos recursos cinge-se à matéria de direito.

II — Tendo o Tribunal Central Administrativo julgado fundamentada a deliberação da CDR, não pode o Supremo Tribunal Administrativo reapreciar os elementos de facto em que assentou tal conclusão.

Recurso n.º 920/03-30. Recorrentes: Manuel Ferreira da Silva e mulher; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons. Dr. Vítor Meira.

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

Manuel Ferreira da Silva e mulher impugnaram no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra a determinação da matéria colectável e as respectivas liquidações de IRS dos anos de 1991 e 1992 e juros compensatórios delas resultantes.

Por sentença do M.º Juiz daquele tribunal foi a impugnação julgada procedente.

Inconformada com tal decisão recorreu a Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo que revogou tal sentença e, em substituição, julgou a impugnação improcedente.

É desta decisão que vem o presente recurso dos impugnantes para este Supremo Tribunal Administrativo, no qual formulam as seguintes conclusões:

A - O duto acórdão do Venerando Tribunal Central Administrativo, ora em recurso, enferma de erro no julgamento da matéria de Direito ao considerar, erradamente, que *"a liquidação encontra-se bem fundamentada pois são indicadas as razões e o porquê da liquidação adicional"*.

B - E que, com base na deliberação da Comissão Distrital de Revisão foi fixada a matéria tributável, referente aos exercícios de 1991 e 1994.

Portanto, os vícios apontados ao acto tributário reportam-se a esta deliberação, por ser esta a última palavra da A.T., e não à matéria do relatório da fiscalização.

C - Quer isto dizer que, a Comissão de Revisão tem de justificar a sua deliberação, fundamentando-a de facto e de direito, de forma expressa e contextual, clara, suficiente e congruente, como exigem os artigos 80º, 81º e 82º do CPT (em vigor à data dos factos) art. 77 da LGT e arts. 124º e 125º do CPA.

D - No caso dos autos, a Comissão de Revisão, sem qualquer fundamentação, limitou-se a substituir os valores de venda/m², bem como os custos, utilizados pela fiscalização, dizendo apenas que tiveram em conta a localização da urbanização, os anos de venda dos lotes e a viabilidade de construção em cada lote, sem que especificassem a ponderação de cada um destes factores.

E - A citada Comissão, ao decidir que os valores de venda/metro quadrado eram de 15.000\$00, 45.000\$00 e 100.000\$00 e que consideravam 40% do preço de venda/metro quadrado como custo de cada metro quadrado dos lotes vendidos, sem justificar porque razão decidiram aqueles valores ou aquela percentagem e não quaisquer outros valores ou outra percentagem, não fundamenta a sua decisão, pois não dá a conhecer as razões pelas quais decidiu naquele sentido.

G - No caso em apreço, a citada deliberação, que está sujeita a fundamentação, contenta-se com simples afirmações vagas e genéricas, não constituindo uma decisão lógica e racional.

H - A fundamentação da avaliação administrativa constitui a principal garantia do contribuinte devendo ser claramente explicitadas as razões de impossibilidade da auto-avaliação, os métodos utilizados e o seu grau de incerteza, constituindo este dever de fundamentação um direito subjectivo do contribuinte.

I - A questão da fundamentação do acto tributário, exigida expressamente na lei tributária, como garantia do contribuinte, com cobertura constitucional [cf. art.º 19º, al. b), e 21.º do CPT, art. 77º da LGT e o art.º 268º, n.º 3, do CRP], assume especial relevância em sede de tributação por métodos indirectos.

J - Isto é, importa que a actuação da Administração Fiscal seja devidamente ponderada e transparente, pelo que a fundamentação deve dar a conhecer, na sua totalidade, o "iter" cognoscitivo e valorativo seguido na avaliação, para se alcançar o valor da matéria colectável, pois só assim um destinatário normal, ficará a conhecer integralmente as razões por que foi atingido aquele valor e não outro.

L - O acto de fixação da matéria colectável e o consequente acto de liquidação do imposto não estão fundamentados.

M - O acto de fixação da matéria colectável que esteve na base das liquidações impugnadas padece de vício de fundamentação, o

que constitui preterição de formalidades legais, que importa a sua anulação e, consequentemente, dos subsequentes actos de liquidação, o que se requer.

N - Pensamos que as provas produzidas no processo, quer através de documentos, quer os depoimentos das testemunhas, são idóneas e suficientes para que delas resultem pelo menos, fundadas dúvidas acerca da quantificação da matéria colectável determinada e originária das liquidações de IRS e juros compensatórios, tudo aqui em causa, pelo que, face a tais dúvidas, com o devido respeito, deveria a impugnação ter sido julgada procedente, contrariamente ao que aconteceu.

O - Salvo devido respeito por opinião contrária, o duto acórdão, julgando em contradição com o exposto supra, fez errada interpretação e aplicação da lei, nomeadamente, e entre outras, das disposições legais contidas nos arts. 80º, 81º e 82º do CPT, art. 77º da LGT, arts. 124º e 125º do CPA, bem como o art. 100º do C.P.P.T., razões pelas quais deve tal duto acórdão ser revogado, o que se requer.

P - Assim, o duto acórdão ora em recurso, enferma de erro no julgamento da matéria de direito, por considerar que o acto de fixação da matéria colectável se encontra devidamente fundamentado.

Q - Efectivamente o acto de fixação da matéria colectável não respeita minimamente o dever de fundamentação imposto por lei. Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por a dúvida fundada sobre a quantificação do facto tributário, como matéria de facto que é, não caber nos poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo. Quanto a eventual omissão de pronúncia pelo Tribunal recorrido no respeitante à fundamentação, não pode o Supremo Tribunal Administrativo dela conhecer por não ter sido arguida e não ser de conhecimento officioso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Vem fixada pelo Tribunal recorrido a seguinte matéria de facto:

1º O impugnante marido exerce a actividade de venda de lotes de terrenos para construção CAE n.º 070120.

2º Este empresário foi fiscalizado para efeitos de IRS tendo-lhe sido presumidos relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 lucros tributáveis.

3º Deduzida reclamação foi submetida à apreciação da Comissão de Revisão que por acordo alterou parcialmente o lucro fixado. cfr. acta n.º 141 de 1996 junta aos autos.

4º No que respeita à venda de lotes de terrenos o impugnante e a sua sogra nos exercícios de 1990, 1991 e 1992 fizeram as transacções constantes da relação consubstanciada no doc. n.º 6 junto à p.i.

5º Considera-se reproduzido o teor dos documentos com os n.ºs 7, 8, 9, 10, 11, 12 e 13 anexos à p.i. que consubstanciam as escrituras de compra e venda outorgadas em 1991 e 1992.

6º Considera-se reproduzido o teor dos documentos com os n.ºs 14, 15, 16, 17 e 18 juntos com a p.i. que traduzem contratos promessa de compra e venda de lotes.

7º A zona onde se situavam os lotes em causa era um descampado na altura.

8º O acesso tal como hoje não era fácil.

9º No segundo semestre de 1992 o lugar em causa era um deserto.

10º Ninguém lá queria viver.

11º O loteamento foi feito em 1990.

12º E situava-se na rua onde não existiam quaisquer infra-estruturas nomeadamente acessos.

13º O que existia era um caminho estreito e de terra batida na encosta onde se situa o loteamento.

14º Através de termo de avaliação a testemunha Armindo da Silva Delgado, engenheiro civil, atribuiu ao terreno o valor de 3600 contos por fogo para o lote destinado à construção de moradias unifamiliares e 1650 contos/fogo para lotes destinados a habitação colectiva.

15º De seguida fez as respectivas multiplicações em função do número de fogos previstos para cada um dos lotes com base no respectivo quadro síntese da planta de loteamento.

16º Estes valores foram atribuídos tendo em consideração a localização a ausência de equipamentos, deficientes transportes públicos e os preços correntes de mercados consoante as zonas.

17º Tendo em atenção que o loteamento se situa na Zona II portanto de valor intermédio.

18º Por outro lado a valorização atribuída teve também em conta que os lotes são em banda ou seja que os edifícios a construir eram geminados.

19º O impugnante foi objecto de fiscalização tributária aos exercícios de 1991 a 1994 no âmbito de IRC/IVA.

20º O loteamento objecto de fiscalização tinha como titulares o impugnante e a sua sogra.

21º Em 1989 foi entregue na RF da Figueira da Foz a declaração modelo 129 para avaliação do loteamento em causa.

22º Os elementos da escrita do impugnante não comprovavam claramente os valores declarados e as formas de pagamento.

23º Para achar os valores correctos de venda dos lotes face à impossibilidade de pela escrita os comprovar teve a AF de recorrer a empresas relacionadas com o sector da construção a laborarem na área e a peritos de avaliação urbana e aos preços de venda por metro quadrado de terreno para construção praticados no mercado nos anos de 1991 e 1992 para os lotes de terreno com as características de localização, viabilidade de construção possível e as características da localização por paridade com lotes de terrenos confinantes com os da impugnante sendo que os preços oscilavam entre 15000\$00 e 25000\$00 por metro quadrado de terreno com vista à construção de um só fogo chegando os preços quando a construção licenciada abrangia vários fogos a variar entre os 50.000\$00 e os 100.000\$00 por metro quadrado.

24º Dada a impossibilidade de comprovação dos preços por ausência de elementos da escrita da impugnante a AF ao abrigo do artigo 51.º do CIRC socorreu-se do método presuntivo e aplicou para os lotes de terreno para construção de um só fogo a média ponderada de 18.000\$00 por metro quadrado considerando ainda o valor atribuído pela comissão de avaliação em 1990 ao lote G de 14.200\$00 que é sempre inferior aos preços de mercado.

25º E para os lotes de construção de vários fogos aplicou o valor mínimo de 50.000\$00 com excepção do lote «V» onde se aplicou o valor de 90.000\$00 por metro quadrado com base no facto de o lote R que com ele era confinante ter em 1992 sido vendido pelo preço de 107.143\$00 por metro quadrado e com base nestes elementos procedeu-se à fixação do lucro tributável para os exercícios de 1991 e 1992 - cfr. relatório dos serviços de inspecção junto aos autos.

26º O impugnante reclamou dessa fixação para a Comissão de Revisão a qual por acta de 04 10 1996 com base no acordo dos vogais fixou os valores de folhas 291 e o conseqüente imposto.

Vejamos então o recurso.

Os recorrentes assentam o seu ataque ao acórdão recorrido na consideração de que a deliberação da Comissão Distrital de Revisão não estava fundamentada por a fundamentação de tal deliberação assentar em "simples afirmações vagas e genéricas, não constituindo uma decisão lógica e racional". Por outro lado criticam o decidido por entenderem que as provas produzidas levantariam fundadas dúvidas sobre a quantificação da matéria colectável.

Adiante-se desde já que este Supremo Tribunal Administrativo, que conhece apenas de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, não pode reapreciar as provas e o julgamento de facto efectuado sobre elas pelas instâncias. Por isso o explicitado na alínea n) das alegações dos recorrentes não cabe nos poderes de cognição do Tribunal que, por isso, sobre elas se não irá pronunciar.

Vejamos então a questão da fundamentação da deliberação da CDR em que os recorrentes assentam essencialmente o seu recurso.

No caso vertente a sentença da 1ª instância considerou que aquela deliberação não estava fundamentada e julgou procedente a impugnação. Todavia, o Tribunal Central Administrativo, reapreciando a impugnação em substituição, julgou tal impugnação improcedente. Quanto à questão da fundamentação esse Tribunal limitou-se a dizer que "a liquidação encontra-se bem fundamentada pois são indicadas as razões e o porquê da liquidação adicional". No seu recurso os recorrentes procuram demonstrar essa falta de fundamentação mas, para o efeito, pretendem que se reapreciem as razões que em seu entender suportam tal ausência de fundamentação. Ora a reapreciação dos elementos de facto tendentes a tal demonstração está, como atrás referimos, afastado da competência deste Supremo Tribunal Administrativo. Não basta que o recorrente diga que o acórdão enferma de erro no julgamento da matéria de direito já que tal julgamento tem que assentar em elementos de facto apurados e dados como provados pelas instâncias. Se, como referiu o Ministério Público no seu parecer, os recorrentes tivessem arguido nulidade por omissão de pronúncia, a qual não é de conhecimento oficioso, poderia este Tribunal apreciar se ela ocorreria ou não. Mas ao vir invocar erro de interpretação e aplicação do artigo 82º do Código de Processo Tributário quando o Tribunal Central Administrativo não apreciou em concreto os elementos consubstanciadores da fundamentação, tal eventual erro não pode ser agora apreciado por este Supremo Tribunal Administrativo, não podendo por isso proceder o recurso.

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

Custas pelo recorrente, fixando em 60% a procuradoria.

Lisboa, 15 de Outubro de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 15 de Outubro 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 954/03-30. Recorrente: Cláudio Ferreira Rebordão Nunes; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons. Dr. Vítor Meira.

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

Cláudio Ferreira Rebordão Nunes deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Évora oposição à execução que contra si revertera por dívidas de IVA e ao Centro Regional de Segurança Social de Évora.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi a oposição liminarmente rejeitada.

Inconformado com a decisão interpôs o oponente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

I — O M.º Juiz *a quo* deveria ter atendido à segunda citação para determinação da tempestividade ou intempestividade do recurso, consoante o preceituado no art. 161º, n.º 6, do CPC;

II — Acresce que o aviso de recepção assinado no dia 1 de Setembro de 1999 não o foi pelo recorrente, como claramente se alcança do confronto dessa assinatura com as apostas, designadamente, no outro aviso de recepção, respeitante à citação de 8 de Novembro de 2002 (cfr. fls. 39 dos autos), e na procuração junta com a petição inicial de oposição à execução, por si subscrita;

III — Por outro lado, jamais teve conhecimento da primeira citação, por ninguém lhe ter comunicado esse facto ou entregue a respectiva carta, nem sequer resultando do processo, por último, que tenha sido dado oportuno cumprimento ao disposto no art. 241º do CPC, pelo que terá que se ter por verificada a sua falta;

IV — A decisão recorrida violou, pois, para além das normas legais anteriormente citadas, o disposto no art. 195º, al. e), do mesmo diploma legal.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia do Tribunal por o recurso não ter por exclusivo fundamento matéria de direito.

Ouvido o recorrente sobre a questão prévia suscitada, nada disse. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32º, nº 1, alínea b), do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece

dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente decidida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente, nas 2ª e 3ª conclusões, factos que não foram considerados provados na decisão recorrida. É o caso da afirmação de que não assinou o aviso de recepção que se mostra assinado no dia 1 de Setembro de 1999 e de que não teve conhecimento da primeira citação.

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 em € 120 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 15 de Outubro de 2003. — Vítor Meira (relator) — Alfredo Madureira — Brandão de Pinho.

Acórdão de 15 de Outubro de 2003.

Assunto:

Reversão da execução fiscal. Direito de audição. Falta de citação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos do artº 60º, nº 3, da LGT, o direito de audição deve ser exercido após notificação - e não citação - do revertido, por carta registada a enviar para o domicílio fiscal do contribuinte.*
- 2 — *Segundo dispõe o artº 19º, nº 3, do mesmo diploma, é "ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à Administração Tributária" pelo que esta poderá continuar a considerar o mesmo como residente no domicílio respectivo.*
- 3 — *A eventual falta de notificação para exercício do direito de audição não implica a falta de citação mas, antes, e tão só, vício de forma procedimental.*
- 4 — *Nos casos de "efectivação de responsabilidade subsidiária" a citação deverá ser pessoal - artº 191º, nº 3, in fine, do CPPT.*
- 5 — *Nos termos dos arts. 192º, nº 1, deste último diploma e 233º, nº 2, al. a), do CPCivil, considera-se pessoal*

a citação efectuada por carta registada com aviso de recepção.

- 6 — *Segundo dispõe o artº 247º, nº 2, do CPCivil, a citação de residente em país estrangeiro, far-se-á, salva a existência de Tratado ou Convenção Internacional, por via postal registada.*

Recurso n.º 973/03-30. Recorrente: Francisco Silva Ferreira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional interposto por FRANCISCO DA SILVA FERREIRA, da sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, proferida em 05-03-03, que julgou improcedente a arguição da falta de citação nas execuções fiscais aí referidas.

Fundamentou-se a decisão, em que o direito de audição a que se refere o artº 60º da LGT, não postula qualquer citação mas somente uma notificação pois "ao ser notificado para exercer, querendo, o seu direito de audição antes de a execução reverter contra si, o reclamante ainda não era executado nem estava a ser já chamado a responder subsidiariamente pelo pagamento da dívida exequenda", sendo que, nos termos do artº 19º, nº 3, do mesmo diploma, "é ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à Administração Tributária".

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1ª - Através de 10 (dez) documentos teve o ora recorrente conhecimento de que pendiam contra si 10 (dez) execuções fiscais, por reversão, de que era devedora originária **Versus - Artes e Decorações e Transformação, Lda.**

2ª - Em todos esses dez documentos ora juntos encontra-se a menção "Assunto: Citação Reversão nos termos dos arts. 23º e 24º da LGT e 247º do C.P.C."

3ª - Não é, seguramente, o facto de os 10 (dez) documentos juntos terem a menção supra referida que lhes confere a "qualidade de citação".

4ª - 5ª - Determina o nº 4 do art. 23º da LGT que "A reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão a incluir na citação".

6ª - Tal citação não foi feita, e daí, a arguição da falta de citação, não sanada, porque feita na primeira intervenção processual do ora recorrente nos processos de execução supra mencionados [al. a) do art. 195º e art. 196º, ambos do Cod. Proc. Civil].

7ª - Nos termos do disposto no nº 3 do artº 191º do CPPT, a citação é sempre pessoal, nos casos de efectivação de responsabilidade subsidiária, e no caso de ausência, em parte incerta, do citando, há lugar a citação edital, como prescreve o art. 192º do mesmo diploma legal.

8ª - Na sentença recorrida, considerou-se que ao caso cabia "notificação" e não "citação".

9ª - Ora se o citado nº 4 do artº 23º da LGT, refere "citação" e não "notificação", impunha-se, de facto, a citação e não a notificação, como se decidiu na sentença recorrida (cfr. nº 3 do art. 9º do Cod. Civil), que deste modo, violou aquele preceito legal.

Termos em que, com o que mais doutamente for suprido, se deve revogar a sentença recorrida, a substituir por acórdão em que se declare a falta de citação nos termos do nº 4 do art. 24º da LGT, com as legais consequências, designadamente o disposto na al. a) do nº 1 e no nº 2, ambos do art. 165º do CPPT.”

O Ex.^{mo} Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, uma vez que a arguição da falta de citação não se deve fazer ao Juiz mas, antes, ”perante o órgão da execução fiscal: arts. 149º, 151º, 152º e 166º do CPPT”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

”A) - A Administração fiscal instaurou contra **VERSUS. Artes e Decorações e Transformação, Ldª** o processo de execução fiscal n.ºs 3905-95/101.424.2 e os apensos 3905-96/100.157.4, 3905-95/101.529.0, 3905-97/101.755.1, 3905-96/100.036.5, 3905-99/100.225.2, 3905-98/101.364.5, 3905-96/101.543.5, 3905-98/102.277.6 e 3905-96/100382.8, conforme processos de execução fiscal apensos e os quais se dão por integralmente reproduzidos;

B) - Foram enviados avisos postais ou cartas registadas com A/R, consoante o valor da respectiva quantia exequenda, para a executada proceder ao pagamento das quantias exequendas e acrescido, mas a executada nada pagou nem disse, conforme verso de cada uma das certidões de dívida e ou cartas e A/R constantes dos processos apensos;

C) - Foram emitidos mandados de penhora, mas os mesmos não puderam ser cumpridos por falta de bens penhoráveis da executada, conforme Mandados e certidões de diligência constante de cada uma das execuções apensas;

D) - Entretanto, a sociedade executada foi declarada falida no Proc. 11/98 que correu termos pelo Tribunal Judicial de Torres Vedras 1º Juízo, encontrando-se os mesmos findos, não tendo sido comunicados quaisquer créditos para pagamento da execução fiscal e apensos, pelo que, tendo em vista a concretização da reversão por força do disposto nos arts. 23º e 24º da LGT, foi ordenada a notificação dos gerentes, entre os quais o ora requerente, para exercerem, querendo, o direito de audição, em dez dias, conforme despacho de fls. 48 da execução fiscal nº 3905-95/101.424.2, de fls. 118 da execução fiscal (nº 3905.95/101.529.0), de fls. 218 da execução (nº 3905-96/100.036.5), de fls. 338 da execução (nº 3905-96/100.157.4), de fls. 492 da execução (nº 3905-96/100.382.8), de fls. 564 da execução (nº 3905-96/101.543.5), de fls 637 da execução (nº 3905-97/101.755.1), de fls. 732 da execução (nº 3905-98/101.364.5), de fls. 818 da execução (nº 3905-98/102.277.6), de fls. 884 da execução (nº 3905-99/100.225.2), respectivamente;

E) - Ao reclamante foram enviadas carta registadas com A/R para exercer, querendo, o seu direito de audição, em cartas dirigidas ao domicílio fiscal declarado (ver v.g. fls. 86), na Rua da Costa da Guia, Lote 2, 2º-B, Cascais mas as mesmas foram sempre devolvidas, conforme documentos e envelopes agrafados de fls. 49 e 69; 120 e 144; 219 e 243; 347, 363 e 365; 501,513 e 515; 565, 583 e 585; 638, 662 e 664; 741, 772 e 774; 827, 836 e 839; 885, 889 e 902, respectivamente;

F) - Decorrido o prazo concedido, foram proferidos despachos de reversão, nomeadamente contra o aqui reclamante, tendo o mesmo sido citado para a execução por carta registada com A/R, enviadas para a morada de Boleita Norte, Caracas, conforme documentos de

fls. 75, 76 e 77; 147, 159 a 160; 244, 256 a 257; 369, 274 a 375 (29/7/2002); 516, 518 a 519; 589, 590 a 591; 667, 679 a 680, 776, 777 a 778; 843, 844 a 845 e 906, 907 a 908, respectivamente” Vejamos, pois:

Deve referir-se, em primeiro lugar, ter a 1ª Instância decidido, ainda que com alguma ”dúvida”, ser a reclamação perante o próprio Tribunal, que não perante o Chefe do Serviço de Finanças, o meio processual adequado para arguir a nulidade da falta ou irregularidade da citação.

Tal questão não vem controvertida pelas partes pelo que está decidida em definitivo, não integrando, assim, o objecto do recurso, fazendo a respectiva decisão caso julgado formal.

Como se mostra da decisão recorrida, foram enviadas ao recorrente cartas registadas com A/R, para exercer, querendo, o seu direito de audição, ”dirigidas ao domicílio fiscal declarado” e, ”decorrido o prazo concedido, foram proferidos despachos de reversão” da execução, ”tendo o mesmo sido citado para a execução” por igual modo.

Aquelas cartas foram todas devolvidas por o recorrente ter alterado o seu domicílio, sem que comunicasse tal facto à Administração Fiscal.

Nos termos do artº 23º, nº 4, da LGT, ”a reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação”.

Trata-se, assim, de dois postulados diversos.

O primeiro consiste na audição, prévia ao despacho de reversão, do responsável subsidiário, ”nos termos da presente lei”.

O segundo, da declaração referida, ”a incluir na citação”.

Termos que constam do artº 60º, nº 3, da mesma LGT: ”o direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela Administração Tributária em carta registada a enviar, para esse efeito, para o domicílio fiscal do contribuinte”.

Trata-se, pois, de mera notificação e não de uma citação.

Na verdade, nos termos do artº 35º do CPPT, a notificação é utilizada para comunicar factos ou chamar alguém para intervir em qualquer acto, tanto nos procedimentos como nos processos judiciais tributários, enquanto que a citação apenas se refere ao processo de execução fiscal, para chamamento à mesma, do executado, responsáveis subsidiários incluídos, ou chamar àquela, pela primeira vez, pessoa interessada.

Dispondo o nº 3 do artº 19º da LGT, ser ”ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à Administração Tributária” pelo que esta poderá continuar a considerar o contribuinte residente no domicílio respectivo.

De qualquer modo, a falta de notificação para exercício do direito de audição não implica a falta de citação mas antes, e tão-só, vício de forma procedimental.

São coisas diferentes, concretizadas, como se disse, nos dois postulados daquele artº 23º, nº 4.

Por outro lado, nos casos de ”efectivação de responsabilidade subsidiária, a citação será pessoal” artº 191º, nº 3, in fine, do CPPT.

Mas tal não implica, ao contrário do que pretende o recorrente, que a citação tenha de ser feita directamente pelo funcionário, na própria pessoa do citando.

Na verdade, dispõe o seu artº 192º, nº 1, que ”as citações pessoais serão efectuadas nos termos do Código de Processo Civil”.

E, segundo dispõe, o seu artº 233º, nº 2, al. a), considera-se pessoal a citação efectuada por carta registada com aviso de recepção, nos casos de citação postal.

Assim, a citação pessoal faz-se, em regra, por carta registada com aviso de recepção e excepcionalmente, através de contacto pessoal com o citando: apenas nos casos em que tal se afigure como o meio mais célere de a realizar artº 239º, nº 1, do C.P. Civil. Ainda, aquele artº 19º, nº 3, aplica-se tanto às citações como às notificações, pois nenhuma distinção faz o preceito nem se vê razão para distinguir: ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus.

Asserção reforçada - ao contrário do que pretende o recorrente pelo artº 43º, nº 2, do CPPT que reproduz igual normação do artº 70º do CPT.

Aí se consagra igualmente a inoponibilidade à Administração Fiscal da "falta de recebimento de qualquer aviso ou comunicação expedidos" por aquela, resultante da não comunicação de qualquer alteração do domicílio ou sede do contribuinte, "sem prejuízo do que a lei dispõe quanto à obrigatoriedade da citação e da notificação e dos termos por que devem ser efectuadas".

O inciso final não tem, todavia, o significado que lhe é dado pelo recorrente: que tal inoponibilidade se não verifica nos casos de citação.

Pois que aquela se verifica igualmente, uma vez cumpridas as formalidades da citação: no caso, como se viu, através da carta postal registada com aviso de recepção, nos termos do ano 247º, nº 2, do CPCivil.

Refira-se finalmente que, nos termos do artº 190º, nº 5, do CPPT, "...só ocorre falta de citação quando o respectivo destinatário alegue e demonstre que não chegou a ter conhecimento do acto por motivo que lhe não foi imputável." Praticado, pois, o acto de citação pessoal por carta registada com aviso de recepção - ele considera-se devidamente efectuado mesmo que se não demonstre a entrega da carta ao destinatário.

Ora, o recorrente não alegou sequer não ter recebido a carta por motivo que lhe não fosse imputável.

Pelo contrário, admite ter infringido "o dever legal de indicar a mudança de domicílio (artº 19º da LGT)".

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento.

Custas pelo recorrente com procuradoria de 50%.

Lisboa, 15 de Outubro de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 15 de Outubro 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 arts. 21º, n.º 4, e 32º, n.º 1, al. b), do ETAF.

II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 42º, n.º 1, al. a), do ETAF.

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 1046/03-30. Recorrente: José Anselmo da Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Consº. Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1ª Instância de Viseu que julgou extinta, por impossibilidade superveniente da lide, a instância de oposição que antes deduzira contra execução fiscal n.º 2526961002899 do Serviço de Finanças de Castro Daire, referente a juros compensatórios do IVA do período de 943T, dela interpôs recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo o Oponente José Anselmo da Silva, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso, formulando as pertinentes conclusões - cfr. fls. 38 e verso -, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal o Ex.º Magistrado do Ministério Público suscitou depois a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b), e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF e 16º, n.º 2, 18º, n.º 2, e 280º, n.º 1, estes do CPPT, sufragando entendimento de que o presente recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Uma vez que, aduziu, nas conclusões 1ª e 2ª das respectivas alegações o 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 -, pelo requerimento de fls. 47 que fez juntar aos autos, o Recorrente não só admitiu a procedência da arguida incompetência em razão hierarquia como, desde logo e para a hipótese de assim vir a ser entendido, requereu a oportuna remessa dos autos ao tribunal hierarquicamente competente (art.º 18º, n.º 2, do CPPT).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A suscitada questão prévia não pode deixar de proceder, como aliás a própria Recorrente reconhece.

Na verdade e como atentamente evidenciou o Ilustre Procurador Geral junto deste Supremo Tribunal, nas apontadas conclusões 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 além do mais, ao arrepio da factualidade estabelecida e considerada pela sindicada decisão, que

“1. ... pagou a quantia exequenda, convicto de que os presentes autos prosseguiram, porquanto era essa a interpretação que se estava a dar, pelos funcionários das Finanças e eram essas as informações que prestavam, em relação ao Decreto-Lei 248-A/02, de 14 de Novembro;”

2. ... ao aderir ao pagamento das quantias em dívida, com base naquele Decreto-Lei, requereu que o “pagamento é feito condicionalmente ...”.

Porque assim, importa concluir que o presente recurso não versa efectiva e exclusivamente matéria de direito e que, por isso mesmo, se verifica a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia.

Sendo assim e nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais é antes hierarquicamente competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Pelo exposto, acordam os Juízes desta Secção em julgar verificada a suscitada “questão prévia” e, conseqüentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso.

Indicando como competente, para tanto, a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, ao qual e após o trânsito haverão de ser remetidos os presentes autos, face ao já requerido a fls. 47.

Custas pelo Recorrente fixando a taxa de justiça em € 125 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 15 de Outubro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Beta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 15 de Outubro de 2003.

Assunto:

Taxa sobre comercialização de produtos de saúde a favor do INFARMED. Constitucionalidade. Conformidade com o direito comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A denominada “taxa” sobre comercialização de produtos de saúde cobrada pelo INFARMED aos agentes que importam, produzem ou comercializam esses produtos, não é ma verdadeira taxa, mas um imposto ou contribuição especial.*
- 2 — *O nº 3 do artigo 72º da Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril, ao determinar a base de incidência do tributo, sem necessidade de posterior intervenção regulamentar, não desrespeita a reserva de lei formal da Assembleia da República.*

3 — *O tributo em causa não deixa de incidir sobre o rendimento real do sujeito passivo, só porque a lei estabelece como valor de referência limite o preço de venda a outra entidade - o consumidor final.*

4 — *O mesmo tributo, porque não consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, não é proibido pelo direito comunitário.*

Recurso n.º 1063/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Johnson & Johnson, Lda.; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do M.^{mo} Juiz da 1.^a Secção do 2.^o Juízo do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa que julgou procedente a impugnação do acto de autoliquidação de taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, relativa ao mês de Fevereiro de 2002, deduzida por **JOHNSON & JOHNSON, LDA.**, com sede em Queluz de Baixo, Sintra.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto, corresponde, compositamente, à contrapartida de serviços efectivamente prestados a beneficiários perfeitamente individualizáveis e, bem assim, ao desenvolvimento de uma actuação tendente à remoção de um obstáculo legal real ao exercício de uma actividade particular;

2.

O tributo em questão apoia-se, assim, no «princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à comunidade» (J. CASALTA NABAIS) e não no exigente princípio da legalidade fiscal, que tem por base o princípio da capacidade contributiva;

3.

Ainda que de um imposto se tratasse, o que apenas por mera cautela se admite, os seus elementos essenciais resultariam com suficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei;

4.

A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente *secundum legem*;

5.

O INFARMED não interferiu por qualquer forma no campo de incidência da taxa, que foi exclusivamente definida por lei;

6.

O campo de incidência da taxa é apenas e só o volume de vendas dos produtos por ela abrangidos, por parte dos obrigados ao seu

pagamento, para os quais o preço de venda ao público é o preço a que os mesmos vendem os seus produtos àquele que lhes adquire, seja ele armazenista, distribuidor grossista ou consumidor final;

7.

É que, ao contrário do que a douta sentença erradamente entende, se os sujeitos passivos da taxa fossem taxados sempre pelo valor de venda do produto ao consumidor final, estar-se-ia perante uma solução contrária a todo e qualquer dos mais elementares princípios constitucionais e legais de justiça tributária que o INFARMED igualmente tem de observar, visto que, numa tal situação, como os produtos em causa não têm preço fixado por lei, podendo cada agente económico praticar um preço diferente, os sujeitos passivos poderiam ser colocados na situação de pagar uma taxa cujo valor poderia ser bastante superior ao próprio benefício económico decorrente da colocação do produto no mercado, o que contraria tudo o que são princípios de justiça fiscal;

8.

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;

9.

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 58º da Lei nº 30-C/2000, de 29 de Dezembro, no artigo 55º da Lei nº 109-B/2001, de 27 de Dezembro, e nos artigos 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);

10.

Por último, carece de qualquer fundamento a condenação em juros indemnizatórios nos termos do nº 2 do artigo 43º da Lei Geral Tributária, porque este, interpretado em conjunto com o seu nº 1, só se aplica aos casos de que resulte para o sujeito passivo pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido;

11.

Este não é manifestamente o caso que ora nos ocupa, visto que, na lógica - aliás, errada, como vimos - da sentença recorrida, a impugnante teria pago uma taxa inferior àquela que seria devida se a mesma fosse calculada com base no volume de vendas ao consumidor final;

12.

Pelo que, não tendo havido pagamento de taxa superior é legalmente devida, não há lugar ao pagamento de quaisquer juros indemnizatórios, conforme resulta dos n.ºs 1 e 2 do artigo 43º da Lei Geral Tributária.»

1.2. A recorrida contra-alegou para defender a manutenção do julgado e, subsidiariamente, requerer a ampliação do objecto do recurso,

de modo a abranger a questão de inconstitucionalidade do nº 3 do artigo 72º da lei nº 3-A/2000, de 4 de Abril, por si suscitada inicialmente, concluindo deste modo:

«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 n.º 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 n.º 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 n.º 77/358/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

7.

São devidos juros indemnizatórios à Johnson, porquanto esta, por «erro imputável aos serviços, teve que suportar o pagamento de uma alegada dívida tributária sem que esta fosse devida, assim se preenchendo os requisitos legalmente exigidos no artigo 43º, nº 2, da Lei Geral Tributária.

8.

O artigo 58º da Lei n.º 30-C/2000, o artigo 55º da Lei nº 109-B/2001 e o Decreto-Lei n.º 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*.

Para efeitos da ampliação do objecto do recurso requerida, a título subsidiário, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 684º-A do Código de Processo Civil, importa ainda concluir:

9.

A definição da base de incidência objectiva do imposto, por um lado, e a respectiva liquidação e cobrança, por outro, não podem ser consideradas separadamente, para efeitos de aplicação do princípio da legalidade, sempre que a determinabilidade da primeira seja posta em causa pelo regime legalmente estabelecido para estas últimas.

10.

O artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000 é inexecutável por si mesmo, encontrando-se o fundamento de tal inexecutabilidade na circunstância de a base de incidência objectiva do imposto não ser determinável pelos sujeitos obrigados à sua autoliquidação, sem uma intervenção regulamentar posterior.

11.

Uma vez que o regime estabelecido no artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000 não permite superar a indeterminabilidade da base de incidência do imposto resultante do sistema de autoliquidação legalmente criado, o n.º 3 daquele artigo é inconstitucional, por violação do disposto no n.º 2 do artigo 103º da Constituição da República Portuguesa, devendo, em consequência, ser devolvidos os montantes pagos pela Johnson, acrescidos dos respectivos juros indemnizatórios.

12.

Na medida em que o imposto criado pelo artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000 implica uma tributação sobre o rendimento de pessoas colectivas, e o n.º 3 do mesmo artigo sujeita os respectivos sujeitos passivos ao pagamento de um valor calculado por referência a um preço estabelecido e recebido por outras entidades que não aqueles sujeitos passivos, este último preceito é inconstitucional, por violação do imperativo resultante do n.º 2 do artigo 104º da Constituição da República Portuguesa, que exige que a tributação das empresas incida fundamentalmente sobre o seu rendimento real, também neste caso devendo, em consequência, ser devolvidos os montantes já pagos pela Johnson, acrescidos dos respectivos juros indemnizatórios.

Nestes termos (...), deve a sentença recorrida ser confirmada e, consequentemente, o acto de autoliquidação da denominada "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" ser anulado, em virtude de o mesmo ser inválido, porque indirectamente inconstitucional e ilegal, bem como deverão ser pagos os juros indemnizatórios devidos.

Sem prejuízo do supra exposto, requer-se, a título meramente subsidiário, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 684º-A do Código de Processo Civil, seja considerada inconstitucional a norma contida no n.º 3 do artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000 e, em consequência, anular-se o acto de autoliquidação impugnado nos presentes autos, ordenando-se a devolução dos montantes já pagos, acrescidos dos juros indemnizatórios devidos.»

1.3. O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal, invocando precedente jurisprudencial recente, "tirado em caso igual", e que entende ser de secundar, é de parecer que o recurso não merece provimento.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.ºs Juizes-Adjuntos.

2. Os factos vêem assim estabelecidos:

«1

No dia 22/03/02, a impugnante liquidou e pagou ao INFARMED a quantia de 12.414,21 Euros, correspondentes à Taxa sobre a Comercialização dos Produtos de Saúde do mês de Fevereiro de 2002.

2

Este valor (referido em 1) foi liquidado com base nos modelos de «Declaração de Venda» e «Guia de Depósito», segundo as respectivas instruções de preenchimento, instituídas pelo Conselho de Administração do INFARMED, por despacho de 28/04/00.

3

O valor a entregar ao INFARMED, por determinação deste, é obtido multiplicando o volume de vendas mensal do produtor, importador de produtos de saúde ou dos seus representantes, pelo factor legalmente estabelecido».

3.1. Como assinala o Ex.º Procurador-Geral-Adjunto, estamos perante caso semelhante ao que este Tribunal foi chamado a apreciar, recentemente - 4 de Junho de 2003 -, no recurso n.º 61/03.

Não vemos razão que nos leve a dissentir da corrente jurisprudencial iniciada por esse acórdão - aliás, subscrito pelo relator do presente, como adjunto. Corrente que foi engrossada pelo aresto de 9 de Julho de 2003, este no recurso n.º 493/03.

Assim obedeceremos ao comando da lei, vertido no artigo 8º, n.º 3, do Código Civil, cumprindo assinalar que, no caso, mais premente se mostra a uniformidade na interpretação e aplicação do direito, posto que, neste e naquele processo, são os mesmos os recorrente e recorrida, e coincidente, em linhas gerais, a respectiva argumentação.

Eis porque não faremos mais do que seguir, muito de perto, e de resumido modo, o que então se decidiu.

3.2. A primeira questão suscitada pelo recorrente, nas conclusões n.ºs 1 e 2, a que contrapõe a recorrida a sua conclusão n.º 1, tem a ver com a natureza do tributo autoliquidado: taxa, como defende o recorrente, ou imposto, como julgou a sentença e corrobora a recorrida.

A distinção entre imposto e taxa tem sido objecto de larga elaboração doutrinal e jurisprudencial, de que não parece necessário dar aqui notícia desenvolvida.

Mas importa atentar no que estabelece, hoje (e já, ao tempo da lei aplicada na autoliquidação), a Lei Geral Tributária (LGT), no seu artigo 4º: «Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património. As taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares. As contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade são considerados impostos.»

O essencial da distinção reside, pois, na sinalgmaticidade ou bilateralidade que, presente nas taxas, não o está nos impostos, aonde toda a corresponsabilidade se estabelece entre o esforço contributivo exigido e a capacidade contributiva manifestada.

A destriça entre taxa e imposto avulta, face à nossa Constituição, porque ela sujeita os impostos à reserva relativa de lei formal da Assembleia da República, enquanto que deixa de fora as taxas [apesar do que hoje dispõe o artigo 165º, nº 1, alínea i)], atendendo a que a sinalagmaticidade e correspectividade da prestação reduz a necessidade de controlo democrático tendo em vista o respeito da igualdade e da justiça tributárias, aferidas em função da capacidade contributiva.

Ora, o INFARMED foi instituído com vista a «assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público»; e «reforçar as regras e o controlo dos produtos (...) de saúde, em termos de protecção de saúde pública», conforme se lê no preâmbulo do Decreto-Lei nº 455/99, de 18 de Novembro, cabendo-lhe «atribuições nos domínios e avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização dos medicamentos de uso humano e veterinários (...), e de produtos de saúde», na expressão do artigo 6º do apontado diploma.

Para possibilitar uma tal intervenção é que foi criado o tributo aqui em causa, destinado «ao sistema de garantia da qualidade e segurança da utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidores» (artigo 72º, nº 1, da Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril).

Do propósito com que é cobrado este tributo, e do destino que a lei lhe dá, já resulta que ele não pode qualificar-se como taxa, pois a criação e ou manutenção de um sistema de garantia da qualidade e segurança da utilização dos produtos de saúde, a realização de estudos de impacte social e de acções de formação para os agentes de saúde e consumidores, são acções que o Estado desenvolve em benefício de todos os cidadãos, e não actividades prestadas aos agentes que importam, produzem ou comercializam esses produtos.

E, se não pode falar-se em sinalagma, por virtude de uma prestação de qualquer serviço público individualizado ao sujeito passivo, menos pode ver-se aqui uma contrapartida pela utilização de bens do domínio público, ou pela remoção de um limite jurídico à sua actividade.

A "contrapartida" auferida pelo sujeito passivo não é passível de individualização, não lhe é dirigida, não se distingue da que recebem todos e cada um dos cidadãos, em benefício de quem o Estado desenvolve as actividades a que destina o tributo aqui em causa. Isto caracteriza os impostos, que são exigidos como comparticipação na despesa pública, sem que aquele a quem se faz a exigência possa, por seu lado, demandar o que quer que seja em troca, e sem que nada lhe seja prestado em relação directa com o que paga.

Podemos, pois, concluir que não estamos perante uma taxa. E não importa, para o que temos de decidir, saber se se trata de um verdadeiro imposto, se de uma contribuição especial, pois que o regime destas últimas não se afasta dos impostos.

Não se tratando de uma taxa, o tributo que nos ocupa está sujeito ao disposto no artigo 103º, nº 2, da Constituição: só a lei pode criá-lo, determinar a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

Improcede, pois, a primeira conclusão do recorrente.

3.3. Passemos à questão que vem colocada nas conclusões n.ºs 2 a 7 das alegações do recorrente, e 3 a 5 e 9 a 12 da recorrida, que têm a ver com a conformidade constitucional do nº 3 do artigo 72º da já referida Lei 3-B/2000.

Estabelece esta norma que «a taxa incide sobre o valor de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final, constituindo receita própria daquele instituto, 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».

Temos, pois, nesta norma, a determinação da incidência, expressa na sua primeira parte: a taxa incide sobre o valor das vendas de cada produto. A alusão feita ao preço de venda ao consumidor final não faz senão estabelecer um valor de referência limite, não consubstanciando um factor de incidência real; este está integral e objectivamente definido pelo legislador naquela primeira parte. Por isso, e tal como se afirma no acórdão de 4 de Junho de 2003, «a parte final do dito incisivo normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento».

Deste modo, foi respeitada a reserva de lei formal da Assembleia da República, ao plasmar-se na lei o bastante para determinar a base de incidência do tributo, sem necessidade da posterior intervenção regulamentar, que surge, apenas, «como mero regulamento executivo e instrumental», no dizer do já falado acórdão deste Tribunal.

Igualmente não colhe a objecção da conclusão nº 12 da recorrida, segundo a qual há violação do artigo 104º, nº 2, da Constituição, o qual impõe que a tributação das empresas incida fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

O tributo em análise que «incide sobre o valor de vendas de cada produto», e esse valor de vendas não deixa de constituir um rendimento real da entidade vendedora, só porque referido ao preço de venda ao consumidor final, que pode ser entidade diferente.

Não ocorrem, pois, as violações constitucionais apontadas nas conclusões n.ºs 3 a 5 e 9 a 12 da recorrida.

3.4. Nas conclusões n.ºs 8 e 9, contraditadas pela recorrida nas conclusões n.ºs 6 e 7, vem colocada pelo recorrente a questão da desconformidade com o artigo 33º da Directiva nº 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção dada pela Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

Esta norma de direito comunitário obsta a que os Estados membros criem ou mantenham impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, e onerem a circulação de bens e serviços de modo comparável ao imposto sobre o valor acrescentado.

Porém, o tributo em crise não consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, razão bastante para que não seja proibido pelo direito comunitário.

Isso porque, conforme o aresto que vimos seguindo, «a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência (do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias), é permitido aos Estados membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos

sobre o volume de negócios - cf. o Ac 13/07/89, Procs. 93 e 94/88 in *Colecção* pág. 2671 - WisselinK - e de 8/7/86 Proc. 73/85 in *Colecção* pág. 2219 - Kerrutt - e de 27/11/95, Proc. 295/94 in *Colecção* págs. 3759 - Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito art.º 33.º».

3.5. Finalmente, há que abordar o tema dos juros indemnizatórios, tratado nas conclusões 10 a 12 do recorrente e 12 da recorrida.

Todavia, só para dizer que se trata de questão prejudicada, uma vez que ela só haveria que ocupar-nos em caso de procedência da impugnação judicial, pois só então podem ser devidos juros indemnizatórios pela Administração Fiscal, a acrescer à restituição do imposto ilegalmente cobrado.

O que ficou expresso patenteia que outra será, no caso, a sorte da impugnação, como, já de seguida, se ditará.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgando improcedente a impugnação judicial e mantendo-se, consequentemente, o acto tributário impugnado.

A recorrida suportará as custas, quer na 1.ª instância, quer neste Supremo Tribunal, aonde se fixa em 50% a procuradoria.

Lisboa, 15 de Outubro de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 15 de Outubro de 2003.

Assunto:

Acção para reconhecimento de direitos.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 1094/03-30. Recorrente: INFOCORK — Comércio e Serviços, Lda. Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons. Dr. Vítor Meira.

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

”INFOCORK - Comércio e Serviços, Lda.” deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, em matéria tributária, pedindo a condenação do Estado Português a restituir-lhe a quantia paga acrescida de juros por ser nula a liquidação de emolumentos, por os diplomas em que assentou estarem feridos de inconstitucionalidade e

violarem a Directiva Comunitária 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a acção julgada improcedente por tal acção ser residual e apenas accionável quando não exista concreta tutela processual do direito.

Não se conformando com tal decisão recorreu aquela empresa para o Tribunal Central Administrativo que se declarou incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso por tal competência caber a este Supremo Tribunal Administrativo.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 - O entendimento do Ex.º Juiz *a quo* sobre o carácter residual desta acção está de todo ultrapassado pela mais recente doutrina e jurisprudência como acima se expôs, já que o cabimento desta acção não depende de haver ou não outros meios contenciosos que assegurem a tutela efectiva do direito ou interesse em causa.

2 - A regra do art. 69.º da LPTA (semelhante à norma do 165.º do CPT ora em análise), não consagra um meio processual residual ou complementar que vigorava até à 2.ª Revisão Constitucional de 8 de Julho de 1998.

3 - A lei constitucional após aquela data tornou evidente que o art. 69.º, n.º 2, da LPTA e consequentemente o art. 165.º, n.º 2, do CPT deverá considera-se inconstitucional.

4 - Tal sentença viola ainda o princípio constitucional da plenitude da garantia jurisdicional administrativa, ao condicionar desta forma esta acção à adopção de meios específicos de impugnação. A autonomização do direito de acesso à justiça impõe constitucionalmente a institucionalização de acções a título principal e não meramente subsidiário.

5 - Contraria ainda os princípios de direito comunitário da equivalência e da efectividade.

Não foram produzidas contra-alegações.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por considerar ser a impugnação o meio adequado à tutela efectiva do direito da recorrente à anulação do acto tributário ilegal.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

a) No dia 10 de Dezembro de 1996, por ocasião da celebração de escritura pública de cessão de quotas e alteração do pacto social, a impugnante foi debitada pelo 1.º Cartório Notarial de Santa Maria da Feira, pela quantia de 30.624\$00, correspondente a acréscimo de emolumentos sobre inscrições de valor determinado;

b) No dia 23 de Junho de 1996, por ocasião da celebração de escritura pública de cessão de quotas, a impugnante foi debitada pelo 1.º Cartório Notarial de Santa Maria da Feira, pela quantia de 28.500\$00, correspondente a acréscimo de emolumentos sobre inscrições de valor determinado;

c) Tal montante foi apurado através da aplicação dos arts. 4.º e 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pelo Dec.-Lei n.º 397/83, de 2 de Novembro, alterada pelas Portarias 378/87, de 5 de Maio, 575/89, de 26 de Julho, e, 1046/91, de 12 de Outubro, e pelo Dec.-Lei n.º 227/94, de 8 de Setembro;

d) A presente acção foi instaurada em 2 de Outubro de 1998.

Assentes os factos que se transcreveram apreciemos o recurso, afirmando-se desde já a concordância com o Tribunal Central Admi-

nistrativo de que o recurso versa exclusivamente matéria de direito e que por isso é competente para o seu conhecimento o Supremo Tribunal Administrativo.

A única questão decidida na sentença recorrida e que por isso é a única sobre que este Supremo Tribunal Administrativo se pode pronunciar é a da possibilidade ou não do uso da acção para o reconhecimento de direito para pedir a devolução dos emolumentos liquidados. Vejamos então se a recorrente podia usar tal acção no caso vertente. Tal questão tem sido várias vezes apreciada por este Supremo Tribunal Administrativo, referindo-se, a título exemplificativo, os acórdãos 1514/02 de 29/1/03, 1515/02 de 11/12/02, 1516/02 de 12/2/03, e 236/03 de 9 de Abril, sendo que relativamente a este as alegações são iguais às do presente recurso.

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

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

Face ao meio processual escolhido pela recorrente que, pelo que atrás afirmámos, não podia ser usado, não há que apreciar se os emolumentos em causa violam o direito comunitário e nomeadamente a Directiva 69/335/CEE, questão que não foi abordada pela sentença por prejudicada.

Refira-se finalmente que não é violada a tutela judicial efectiva consagrada na Constituição da República Portuguesa, tendo-se o Tribunal Constitucional já pronunciado sobre tal questão, entre outros, no acórdão nº 435/98, de 16 de Julho de 1998, posterior portanto à revisão constitucional que o recorrente menciona, nos seguintes termos:

"O legislador constitucional pretendeu assim criar, no quadro da justiça administrativa, um modelo garantístico completo, de forma

a facultar ao administrado uma tutela jurisdicional adequada sempre que esteja em causa um interesse ou direito legalmente protegido."

E mais adiante:

"Porém, não pode afirmar-se que o legislador constitucional tenha pretendido uma duplicação dos mecanismos contenciosos utilizáveis. Com efeito, o que decorre do nº 5 do artigo 268º da Constituição é que qualquer procedimento da Administração que produza uma ofensa de situações juridicamente reconhecidas tem de poder ser sindicado jurisdicionalmente. É nesta total abrangência da tutela jurisdicional que se traduz a plena efectivação das garantias jurisdicionais dos administrados."

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

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

Custas pela recorrente, fixando em 60% a procuradoria.

Lisboa, 15 de Outubro de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 15 de Outubro de 2003.

Assunto:

Benefícios previstos no D.L. 248-A/2002, de 14/11; pagamento da dívida tributária; não preclusão da impugnação judicial.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O pagamento da dívida tributária, com vista à obtenção do benefício previsto no artº 2º. do D.L. 248-A/2002, não preclude o direito de impugnar o respectivo acto de liquidação.*
- 2 — *De tal pagamento não resulta impossibilidade superveniente da lide, a determinar a extinção da instância, pois que, enquanto a liquidação não for anulada, esta continuará a poder ser objecto de impugnação judicial.*

Recurso: nº 1112/03-30. Recorrente: SDACO - Serviço de Dados de Apoio à Construção, L.^{da}; Recorridos: Ministério Público e outra; Relator Ex.^{mo} Juiz Consº Dr. Fonseca Limão.

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

SDACO - Serviço de Dados de Apoio à Construção Ld^a, inconformada com a sentença do M.^{mo} Juiz do T.T. da 1ª Instância de Leiria que, por inutilidade superveniente da lide, lhe julgou extinta

a instância e ordenou o arquivamento dos autos de impugnação judicial daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - O objecto do processo de impugnação judicial em causa é a liquidação adicional com o qual a recorrente não concordou e impugnou tempestivamente.

2 - O pagamento da dívida em nada afectou a legitimidade e validade da impugnação judicial deduzida pela recorrente.

3 - O pagamento de uma dívida fiscal ao abrigo do Decreto-Lei 248-A/2002, de 14 de Novembro, não importa a renúncia dos contribuintes ao direito da impugnação das respectivas liquidações ou a extinção da instância relativamente às impugnações em curso.

4 - Deste modo não pode o douto despacho, de que se recorre, subsistir por violação ademais do disposto nos arts. 9º, nº 3, e 95º, ambos da Lei Geral Tributária e 20º da Constituição da República.

Os Ex.^{mos} Magistrados do M.º P.º, quer junto do tribunal "a quo" quer junto deste S.T.A., foram do parecer que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

O despacho recorrido considerou que, tendo sido paga a dívida impugnada, ao abrigo do D.L. 248-A/2002, de 14/11, a impugnação judicial deixou de ter objecto e, por isso, decretou a extinção da instância e o consequente arquivamento dos autos.

O decidido, adianta-se já, não pode manter-se.

Como resulta do seu preâmbulo, o D.L. 248-A/2002, de 14/11, destinou-se a conceder "uma faculdade excepcional de regularização das situações contributivas, a qual pressupõe o pagamento das dívidas fiscais e à segurança social".

No seu artº 2º dispôs:

«O pagamento, no todo ou em parte, do capital em dívida até 31 de Dezembro de 2002 determina, na parte correspondente, dispensa dos juros de mora e dos juros compensatórios.»

Porém, o referido diploma legal, em parte alguma, veda, quando efectuado tal pagamento, a impugnação judicial.

Por outro lado, como se prescreve no artº 9º, nº 3, do L.G.T., "o pagamento do imposto nos termos da lei que atribua benefícios ou vantagens no conjunto de certos encargos ou condições não preclui o direito de reclamação impugnação ou recurso, não obstante a possibilidade de renúncia expressa, nos termos da lei".

Por sua vez, nos termos do artº 96º daquela L.G.T., o direito de impugnação ou recurso não é renunciável, salvo nos casos previstos na lei; a renúncia ao exercício de tal direito só é válida se constar de declaração ou outro instrumento formal.

Segundo Diogo Leite de Campos e outros (*L.G.T.* 1999, pág. 53), o nº 3 do artº 9º daquela Lei "visa pôr ponto final a certa jurisprudência que entendia que um contribuinte que pagasse o imposto, eventualmente devido, nos quadros de leis que concedem benefícios fiscais (vulgo "amnistias fiscais"), renunciava implicitamente ao direito de reclamar ou impugnar esse pagamento.

Passa a ser claro que um contribuinte que receba certos benefícios, ou que pague o imposto em condições mais favoráveis do que aquelas previstas na lei "geral", poderá continuar a exercer todos os direitos previstos na lei contra esse pagamento".

De todo o exposto, resulta que o pagamento da dívida tributária, com vista à obtenção do benefício previsto no artº 2º do

D.L. 248-A/200, de 14/11, traduzido na dispensa de juros, de mora e compensatórios, não preclui o direito de impugnar judicialmente.

De resto, o contribuinte sempre ou quase sempre terá interesse no prosseguimento da impugnação judicial, pois que a sua procedência determinará a anulação dos actos de liquidação e o consequente reembolso das quantias que, entretanto, pagou, acrescidas dos respectivos juros.

De resto, o dito pagamento, embora determinante da extinção da dívida tributária, deixou incólumes as liquidações, as quais, enquanto não forem anuladas, constituem objecto da impugnação judicial, pelo que e contrariamente ao decidido não estamos perante inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide que demande a extinção da instância.

(V. neste sentido, ainda que a propósito de lei anteriores que concederam benefícios idênticos aos previstos no D.L. 248-A/2002, de 14/11, os Acds. S.T.A. de 9/6/99, rec. 23623, e 13/12/200, rec. 35250, entre outros).

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida, que deverá ser substituída por outra que não decreta a extinção da instância pelo motivo ora desatendido.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Outubro de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 15 de Outubro de 2003.

Assunto:

Direito de audição; artº 60º da L.G.T.

Doutrina que dimana da decisão:

A circunstância de o recorrente ter sido ouvido antes da conclusão do relatório da inspecção tributária, dispensa a sua audição antes da liquidação mas não antes da decisão de aplicação de métodos indirectos.

Recurso nº 1115/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José Carneiro Nunes; Relator: Ex.^{mo} Juiz Consº Dr. Fonseca Limão.

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

A.F.P., inconformada com a sentença do M.^{mo} Juiz do T. T. de 1ª Instância do Porto, que julgou procedente a impugnação deduzida por José Carneiro Nunes contra as liquidações de IVA de 1995 e parcial de 1996, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

"1 - Entende-se na dita sentença que para dar cabal cumprimento ao disposto no artº 60º da L.G.T., o contribuinte deve ser ouvido cumulativamente em todo os momentos elencados nas alíneas do seu nº 1, que ocorram durante procedimento.

2 - Com o desta forma decidido não se conforma a recorrente porquanto existe legislação, e anteriormente doutrina, em sentido contrário.

3 - Para que se verifiquem os pressupostos formais relativos ao direito de audição, é suficiente que o contribuinte seja ouvido em momento anterior à conclusão do relatório da inspecção tributária, como aconteceu nos presentes autos.

4 - Este é o momento exacto, uma vez que medeia entre o fim da instrução, isto é, da recolha dos elementos relevantes por parte da Administração, e a decisão do procedimento.

5 - Salvo quando se invoquem factos novos, sobre os quais o contribuinte ainda não se tenha pronunciado, o que não é o caso do impugnante, não há lugar à repetição do exercício do direito de audição.

6 - Esta posição decorria da interpretação da ratio legis do artº 6º da L.G.T., havendo também doutrina nesse sentido.

7 - No entanto, veio o legislador a esclarecer, através de interpretação autêntica, que não é exigível o direito de audição consecutivamente, em cada um dos momentos descritos nas alíneas do nº 1 do artº 6º da L.G.T.

8 - Dado que o impugnante foi ouvido numa das fases (antes da conclusão do relatório de inspecção) do procedimento, e não há factos novos, está dispensada a repetição da sua audição.

9 - Nestes termos, as liquidações impugnadas são válidas, não enfermam da preterição de qualquer formalidade legal essencial e, assim, devem manter-se na ordem jurídica.

10 - Na douta sentença são violados o nº 1 do artº 6º da L.G.T. e o nº 3 do artº 6º da L.G.T., na redacção que lhe foi dada pelo nº 1 do artº 13º da Lei 16-A/2002, de 31 de Maio, e com os efeitos que lhe são atribuídos pelo nº 2 da mesma norma”.

Contra-alegou o recorrido, batendo-se pela manutenção do julgado.

O Ex.^{mo} Magistrado do Mº. Pº., junto deste S.T.A., depois de considerar que o artº 6º, nº 3, da L.G.T., na redacção que lhe foi introduzida pelo artº 13º da Lei 16-A/2002, de 31/5, tem natureza inovatória e que o carácter interpretativo que lhe foi conferido contém uma “cláusula de retroactividade” proibida pelo artº 103º, nº 3, do C.R.P., foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A dado passo, a sentença recorrida regista o seguinte:

”Destarte, enfermam os actos impugnados de vício de forma por preterição do disposto no artº 6º, nº 1, als. a) e d), da L.G.T., o que gera a anulabilidade dos mesmos por força do disposto no artº 135º com referência ao artº 133º ambos do C.P.A.” Foi, pois a preterição dos direitos de audição do contribuinte antes da liquidação e da decisão de aplicação de métodos indirectos que determinou a procedência da impugnação e a anulação das liquidações impugnadas.

Efectivamente, dispõe o nº 1 do artº 6º da L.G.T. o seguinte:

«1 - A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhe digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

- a) Direito de audição antes da liquidação;
- b) (...);
- c) (...);

d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indiciários;

e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.»

Na óptica da F.P., uma vez que o recorrente foi notificado para exercer o direito de audição sobre o projecto de conclusões do relatório da inspecção, não tinha que ser ouvido em qualquer das outras fases do procedimento.

Para tanto apoia-se em António Lima Guerreiro (*L.G.T.*, ed. Rei dos Livros, 2001, pág. 279) e também na nova redacção, introduzida pelo artº 13º da Lei 16/A/2002, de 31/5, que, com carácter interpretativo, foi dada ao artº 6º, nº 3, da L.G.T. e que é a seguinte:

«3 - Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem na alíneas b) e c) do nº 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda não se tenha pronunciado.»

Quer do exerto da obra daquele autor constante das alegações do recurso da F.P., quer do artº 6º, nº 3, da L.G.T., na actual redacção, o que resulta é que a audição do contribuinte, quando tenha sido ouvido em qualquer das fases do procedimento e nos momentos a que aquele normativo se refere, é dispensada antes da liquidação e não nas demais fases e demais momentos aí previstos.

E não restam dúvidas que tal disposição legal logra aqui aplicação pois que, como flui do artº 13º do C. Civil, a Lei interpretativa integra-se na Lei interpretada, tendo eficácia retroactiva; na verdade, como salientava Marcello Caetano (*Man. Dir. Ad.* 8ª ed., pág. 135) “a Lei terá efeito retroactivo, portanto, quando contenha preceito que expressamente o determine”.

E a tanto não obsta o disposto no artº 103º, nº 3, da C.R.P. pois que a retroactividade aí prevista reporta-se apenas à criação de impostos, o que, obviamente, não é o caso da norma em análise.

Do atrás exposto resulta que, na situação vertente, o contribuinte, por já ter exercido o seu direito de audição, aquando do projecto de conclusões do relatório da inspecção, não havia que ser ouvido, do novo, antes da liquidação.

Acontece, porém, que, como atrás se referiu, considerou também a sentença recorrida, e aí radicou também a procedência da impugnação, ter sido preterido o disposto no artº 6º, nº 1, al. d), da L.G.T., pois que, ao ora recorrente, não foi dada oportunidade de exercer o seu direito de audição antes da decisão da aplicação de métodos indiciários.

Resulta claro, face ao texto da Lei, que, nessa oportunidade e nessa fase do procedimento, gozava o recorrente do direito de audição, devendo, para o efeito, sem que se vislumbre razão que o dispensasse, ser-lhe comunicado, como se prescreve no nº 4 do artº 6º da L.G.T., o projecto de decisão e respectiva fundamentação para o tributar por aquele método.

De concluir é, pois, que foi preterida formalidade essencial do procedimento de liquidação, susceptível de a afectar, pelo que, nos termos dos arts. 135º do C.P.A. e 99º, al. d), do C.P.P.T., deve ser anulada.

E, porque assim foi decidido, não merece censura a sentença recorrida.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Sem custas.

Lisboa, 15 de Outubro de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 15 de Outubro de 2003.

Assunto:

Embargos de terceiro.

Doutrina que dimana da decisão:

Em execução fiscal instaurada, para cobrança de dívida de imposto incidente sobre actividades lucrativas, contra um dos cônjuges não pode o outro embargar de terceiro relativamente a bens comuns por não ser terceiro em tal execução.

Recurso n.º 1845/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria de Fátima Marques Colaço; Relator; Ex.º Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFPP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, julgou procedentes os embargos de terceiro e ordenou o levantamento da penhora.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

- 1) - A execução foi instaurada contra o cônjuge da embargante;
- 2) - A dívida é da responsabilidade de ambos os cônjuges;
- 3) - Pelo que respondem em primeira linha os bens comuns;
- 4) - Logo a embargante não é terceira face à dívida em litígio;
- 5) - Face a tudo o acima exposto, é convicção do R.F.P. que a sentença recorrida deve ser revogada por outra que determine a im procedência dos embargos deduzidos.

A embargante apresentou alegações nas quais concluiu que:

- a) A apelada, cônjuge do executado, nunca teve consciência de ser devedora de quaisquer quantias;
- b) Sempre se considerou como terceira e assim deverá ser considerada, pois não é parte da causa;
- c) Não constando o nome da apelada no título executivo, esta não poderá ser considerada como parte;
- d) Não sendo por razão lógica devedora porquanto em momento algum lhe foi correctamente transmitida essa qualidade;
- e) Há manifesta falta de título executivo contra a apelada, razão pela qual a execução não poderia prosseguir.

O EMMP entende que o recurso merece provimento pois que em caso de dívida tributária decorrente do exercício do comércio e em

que a presunção do proveito comum não foi elidida, por ela respondem ambos os cônjuges, primeiro com os bens próprios (artº 1695º, n.º 1, do C. Civil) pelo que nunca o cônjuge é terceiro não podendo embargar.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1) - Na 2ª R. F. de Almada foi instaurada execução fiscal para pagamento da quantia de 3.613.610\$00, por dívidas ao CRSS de Setúbal, contra Luís Manuel Cristina Colaço, devidas por contribuições do período de 4/77 a 6/81.

2) - Para garantia da dívida foi penhorada a fracção autónoma identificada a fls. 16 do processo executivo, em 14-7-94.

3) - A embargante é casada com o executado no regime de comunhão geral de bens, tendo o casamento sido celebrado em 8-3-77.

4) - A fracção penhorada foi adquirida pela embargante e pelo executado, por compra.

5) - O Chefe da Repartição de Finanças ordenou a citação da embargante para querendo requerer a separação judicial de bens ou apresentar embargos de terceiro.

6) - A embargante foi citada em 26/04/95 de que contra ela corria a acção executiva.

7) - Os embargos foram deduzidos em 19/05/95.

3.1. A sentença recorrida julgou os embargos de terceiro deduzidos por Maria Fátima Marques Santos Colaço provados e procedentes e, em consequência, ordenou o levantamento da penhora efectuada.

Depois de afirmar que o executado não é uma sociedade comercial, como a embargante alegou, mas uma pessoa singular, o seu marido, que a dívida é da responsabilidade de ambos os cônjuges, que a embargante foi citada na qualidade de devedora e que é manifestamente uma qualidade que não pode para já ter por o seu nome não constar do título executivo.

Acrescentou que se estaria perante uma falta de título executivo contra a citada, não podendo a execução prosseguir contra ela pelo que não tendo sido citada, nos termos do artº 321.º do Código de Processo Tributário, é terceira em face da execução e pode deduzir embargos.

Afirmou, ainda, que quem é proprietário, se a sua posse não é questionada, deve concluir-se também que é possuidora pelo que assim sendo os embargos têm de proceder.

3.2. Importa, por isso, averiguar se a embargante é terceiro para efeitos da presente execução.

Nos termos do artº 1691, n.º 1, al. d), do Código Civil, as dívidas contraídas por qualquer dos cônjuges no exercício do comércio, são da responsabilidade de ambos.

E por tais dívidas respondem todos os bens comuns do casal artº 1695.º, n.º 1, do Código Civil.

As dívidas tributárias são da responsabilidade de ambos os cônjuges, nos casos em que estão em causa actividades lucrativas, atento o exercício do comércio que essas actividades pressupõem e pela presunção de proveito comum das dívidas contraídas nesse exercício.

Neste sentido se pronunciou o STA em 22/5/91, Rec. n.º 13.221, Rec. 13.221 (*Ap. DR* pag. 643 e seguintes).

É que, conforme neste acórdão se escreveu, o problema crucial, consiste em determinar se a exigência dos impostos ao cônjuge marido constitui fonte de obrigação, ou o que é o mesmo, se as dívidas tributárias em causa são da responsabilidade de ambos os cônjuges.

E no que aos impostos respeita incidentes sobre actividades lucrativas diversos autores têm defendido a responsabilidade de ambos os cônjuges (R. Carvalho e F. Pardal, *Código de Processo das Contribuições e Impostos, Anotado e Comentado*, p. 204, Baptista Lopes, A Penhora, p. 117, L. Araújo, *Processo de Execução Fiscal*, p. 293 e Lopes Cardoso, em *Administração dos Bens do Casal*, pp. 227 e segs.), justificada pelo exercício do comércio que as referidas actividades pressupõem e pela presunção de proveito comum das dívidas contraídas no seu curso.

E tais dívidas mereceriam enquadramento na alínea d) do artigo 1691.º do CC, preceito que indica as dívidas que responsabilizam ambos os cônjuges o que se coaduna com a orientação jurisprudencial (Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 22 de Junho de 1977, *BMJ*, n.º 268, p. 233) que afirma aferir-se o proveito comum do casal pelo fim visado pelo devedor, que não pelo resultado concreto produzido.

Por isso os bens próprios do cônjuge não executado respondem pela dívida em apreciação não sendo a embargante terceiro perante a execução a que se reportam os presentes embargos.

Nesta perspectiva a embargante é também responsável pela dívida em execução.

E como no acórdão do STA mencionado se refere o que releva é a natureza tributária da causa da dívida exequenda e já não a espécie de processo em que a respectiva exigência veio a definir-se.

E se não releva, como no mesmo acórdão se escreveu, o facto de a recorrente não ter sido citada para a execução, como executada, mas tão só para requerer a separação judicial de bens por maioria de razão não pode relevar a notificação da recorrida como executada uma vez que a mesma é responsável pela dita dívida como anteriormente se referiu.

É que questionando-se a posição de terceiro do cônjuge ora recorrido, para efeitos dos arts. 1037º, n.º 2, e 1038º, n.º 1, do CPCivil, não importa o exame da falta de citação para a execução pois que o que se debate é o processo ou acto jurídico "de que emana a diligência judicial" (primeiro dos preceitos jurídicos citados), nos quais se não inclui a execução, mas a acção condenatória ou o acto constitutivo da obrigação exequenda, conforme se escreveu no acórdão que vimos acompanhando.

Pois que "o que é na verdade, relevante, é que qualquer destes feitos não constituam para a embargante que se pretende apresentar como terceira fonte da obrigação que se executa ... e não as ocorrências do processo executivo ou os seus pretensos vícios, cuja invocação não cabe neste meio de tutela da posse" (Ac. citado).

Não sendo a embargante terceiro na execução a que os embargos respeitam torna-se desnecessário determinar se a mesma tem ou não posse sobre o bem penhorado e se é ou não de concluir que a invocação da propriedade, se a posse não é questionada, implica ou não a invocação de que também é possuidor do mesmo bem.

Do exposto resulta que merece provimento o presente recurso.

4. Nos termos expostos concede-se provimento ao recurso, revoga-se a sentença recorrida e julgam-se improcedentes os presentes embargos.

Custas pela embargante na primeira instância e neste STA fixando-se em 50% a procuradoria.

Lisboa, 15 de Outubro de 2003. — António Pimpão (relator) — Mendes Pimentel — Fonseca Limão.

Acórdão de 15 de Outubro de 2003.

Assunto:

Impugnação judicial. Taxas devidas pelo licenciamento de obras de urbanização em processo de loteamento já aprovado. Deliberação final (art.º 22º do DL n.º 448/91, de 29.11). Regime legal aplicável (Regulamento Municipal de Taxas e Licenças de Loteamento e Obras de Urbanização da Câmara Municipal de Elvas).

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Deliberação final é conceito jurídico que há-de caracterizar-se sempre aferido a um pedido de licenciamento anterior, licenciamento que tanto pode consistir em operação de loteamento, propriamente dita, como em pedido de licenciamento de obras de urbanização, porventura incluídas e susceptíveis até de condicionar na sua validade processo de licenciamento de loteamento que daquelas careçam (cfr. art.º 22º do DL n.º 448/91, na redacção que lhe deu depois o DL n.º 334/95, de 29.11, e tal como agora decorre do disposto no artigo 26º do DL n.º 555/99, de 16.12).*
- II — *Assim, integra o referido conceito de deliberação final a deliberação camarária do dia 12 de Julho de 2000, da Câmara Municipal de Elvas, que, mediante pedido prévio, defere e licencia obras de urbanização (2ª fase) integradas em processo de loteamento antes aprovado por deliberação camarária anterior.*
- III — *A taxa devida pela emissão do correspondente alvará de licenciamento destas obras de urbanização (2ª fase) há-de ser calculada de harmonia com as regras do Regulamento de Taxas e Licenças da Câmara Municipal de Elvas, publicado no Apêndice ao DR II Série de 06.05.99, que entrou em vigor no quinto dia subsequente àquela publicação, diploma legal que vigorava, assim, quer à data da referida e respectiva deliberação camarária, quer à data do correspondente pedido de licenciamento (cfr. art.º 21º, n.º 2, do dito regulamento).*

Recurso n.º 2008/02-30, em que são recorrente Imobiliária dos Curtidores, L.da, recorrida a Câmara Municipal de Elvas e de que foi relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás doutra sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Évora que lhe julgou improcedente a impugnação judicial antes deduzida contra a liquidação de taxas, no montante de 13.651.750\$00 (68.094,64 euros) no âmbito do processo de loteamento n.º 12/94 da Câmara Municipal de Elvas, dela interpôs o presente recurso jurisdicional para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a recorrente Imobiliária dos Curtidores, Lda, nos autos convenientemente identificada.

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

1. *A deliberação final (Art.º 9.º, 13.º e 22.º do Dec.-Lei 334/95, de 28.12) do Loteamento e Obras de Urbanização sub iudice, ocorreu em 13.02.95 e 14.10.98, mediante deliberação proferida, pela Câmara Municipal de Elvas, em reuniões ocorridas nas referidas datas.*

2. *Por força do disposto no Art.º 12.º, n.º 1, do C. Civil e Art.º 21.º do Regulamento Municipal de Taxas e Licenças de Loteamento e Obras de Urbanização de Elvas, publicado no Apêndice n.º 54/99 da II Série do Diário da República de 06.05.99, este novo diploma regulamentar é inaplicável ao Loteamento e Obras de Urbanização da Impugnante.*

3. *A sentença recorrida ao considerar que as deliberações de 14.10.98 e 12.07.2000, a licenciar a 1ª e 2ª fases, são ambas deliberações finais, não procedeu à correcta interpretação do direito, violando o conceito de deliberação final previsto e definido nos Arts. 9.º, 13.º e 22.º do Dec.-Lei 334/95 e 23 e 26 do dec.-Lei 555/99, incorrendo em flagrante violação das referidas disposições por errada interpretação das aludidas normas urbanísticas.*

Em contra alegações, também oportunamente apresentadas em juízo, a representante da Câmara Municipal de Elvas suscitou a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos artigos 21.º, n.º 4, e na alínea b) do n.º 1 do art.º 32º do ETAF, por em seu entender, o presente recurso não versar exclusivamente matéria de direito.

Uma vez que, alegou, nas alegações do presente recurso jurisdicional a recorrente pretende que a deliberação de 12/7/2000 não seja a deliberação final prevista no art.º 22º do citado DL 448/91, alterando a matéria de facto que consta do elenco probatório da sindicada sentença.

Ouvida a recorrente acerca da "questão prévia" assim suscitada art.º 704º do CPC - através de requerimento que fez juntar aos autos a fls. 294, não admitiu a questão prévia, visto que a questão a dirimir no presente recurso, é a correcta interpretação do conceito de deliberação final previsto e definido nos artigos 9º, 13º e 22º do Dec.-Lei 334/95 (alteração ao Dec.-Lei 448/91 de 29 de Novembro) e 23º e 26º do Dec.-Lei 555/99, e não as datas em que terão ocorrido essas mesmas deliberações.

E, por sua vez, o Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu mui douto parecer, opinando, por um lado, também pela não verificação da invocada questão prévia,

e, por outro, já quanto ao merecimento do recurso jurisdicional da Impugnante Imobiliária dos Curtidores, Limitada, pela sua improcedência e consequente confirmação do julgado com ele impugnado onde, em seu esclarecido entender e de acordo também com o parecer do Ministério Público junto do tribunal recorrido, se terá operado bem criteriosa e correcta interpretação e aplicação da lei.

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

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

1. *A impugnante "Imobiliária dos Curtidores, L.da", com sede em Elvas, na Urbanização de Santa Luzia, foi constituída em 22 de Maio de 1997 e dedica-se à "promoção, construção, aluguer, compra, venda e urbanização de terrenos, comerciais ou industriais" (vide o documento de fls. 28 a 32 dos autos).*

2. *No âmbito da respectiva actividade adquiriu, em 29 de Dezembro de 1998, o prédio rústico denominado "Fragal dos Curtidores", inscrito na matriz predial rústica da freguesia de Assunção, Concelho de Elvas, sob o artigo 45, Secção B (vide o documento de fls. 38 a 42 dos autos).*

3. *Sobre tal prédio corria, entretanto, na Câmara Municipal de Elvas, o processo de loteamento n.º 12/94, requerido em 30 de Dezembro de 1994 (vide a informação de fls. 87 dos autos).*

4. *Processo esse que passou para o nome da ora impugnante na sequência daquela aquisição do terreno (vide os documentos de fls. 43 e 44 e a informação de fls. 92 dos autos).*

5. *Tal loteamento havia sido aprovado em reunião da Câmara Municipal de Elvas realizada em 13 de Fevereiro de 1995 (vide a respectiva acta a fls. 96 a 99 dos autos, cujo teor aqui dou por integralmente reproduzido).*

6. *Sendo o "licenciamento das obras de urbanização da 1ª fase" aprovado em reunião realizada em 14 de Outubro de 1998 (vide a respectiva acta a fls. 100 a 102 dos autos, cujo teor aqui também dou por reproduzido na íntegra e, bem assim, o documento de fls. 54 a 58 dos autos).*

7. *E assinado no mesmo dia, entre os loteadores e a Câmara, o protocolo de fls. 48 a 49 dos autos, igualmente reproduzido nesta sede.*

8. *Em cumprimento do qual pagaram os primeiros à segunda, em 20 de Novembro de 1998, o montante de esc. 24.200.000\$00 (vinte e quatro mil e duzentos mil escudos) - (vide também a guia de receita de fls. 50 dos autos).*

9. *Sendo emitido, a 1 de Junho de 1999, o respectivo alvará de loteamento n.º 2/99 em nome da impugnante, o qual constitui agora o documento de fls. 45 a 47 verso dos autos.*

10. *E tendo a interessada pago, em 11 de Maio de 1999, uma taxa de esc. 147.740\$00 (cento e quarenta e sete mil, setecentos e quarenta escudos) - (vide a guia de receita de fls. 51 dos autos).*

11. *Entretanto, em 11 de Janeiro de 2000, requereu a impugnante junto da Câmara Municipal de Elvas o licenciamento das obras de urbanização da 2ª fase do referido loteamento (vide a informação de fls. 93 dos autos).*

12. *Que lhe foi aprovado em reunião da Câmara realizada em 12 de Julho de 2000 (vide a respectiva acta a fls. 128 a 129 dos autos, que aqui também dou por reproduzida na íntegra, bem como o documento de fls. 130 a 131).*

13. *E mandado passar o alvará correspondente a essa 2ª fase em reunião realizada em 27 de Setembro de 2000 (vide a respectiva acta*

a fls. 132 a 133 dos autos, aqui igualmente reproduzida na íntegra e o documento de fls. 52).

14. Mas sendo-lhe fixada, na sequência desse licenciamento, uma taxa no montante de esc. 13. 651.750\$00 (treze milhões, seiscentos e cinquenta e um mil, setecentos e cinquenta escudos) ou 68 094,64 euros, "segundo o Regulamento Municipal de Taxas e Licenças de Loteamentos e Obras de Urbanização de Elvas em vigor nesta Câmara e de acordo com as áreas brutas de construção e número de lotes apresentados na planta de síntese" - taxa que ora constitui o objecto da presente impugnação (vide o documento de fls. 52 e a informação de fls. 53 dos autos).

15. Disso tendo a interessada sido notificada através do ofício nº 8088, que lhe foi remetido em 19 de Outubro de 2000 (mesmo documento de fls. 52).

16. E deduzindo a impugnação judicial a 16 de Janeiro de 2001, conforme o carimbo de entrada apostado a fls. 5 dos autos.

17. Tendo procedido ao pagamento da referida taxa em 6 de Novembro de 2000 (vide a guia de receita de fls. 59 e a informação de fls. 95 dos autos).

18. Nessa mesma data lhe sendo emitido o aditamento ao alvará nº 2/99 a titular o licenciamento da 2ª fase das obras de urbanização do loteamento em causa (vide a mesma informação de fls. 95 dos autos).

E, com base na apontada factualidade, houve por bem julgar totalmente improcedente a impugnação judicial que apreciava evidenciando, já em sede de fundamentação do assim decidido e além do mais, que:

"... em cada uma das referidas reuniões (camarárias em que se deliberou sobre as ajuizadas obras de loteamento, a saber, de 13.02.95, de 14.10.98 e de 12.07.00) foram tratadas e aprovadas operações técnico administrativas verdadeiramente distintas Com efeito, na primeira aprovou-se o "projecto de loteamento" em si mesmo considerado, para ser executado em duas fases ...; na segunda aprovou-se o "Licenciamento das obras de urbanização da 1ª fase", com um específico conteúdo; na terceira licenciaram-se "as obras de urbanização da 2ª fase do loteamento", também com um conteúdo devidamente especificado." "Assim e ao contrário do que defende agora a impugnante, não ficara logo tudo aprovado naquelas duas primeiras reuniões - não se entendendo bem que papel reserva a mesma, nessa sua tese, para a terceira reunião, quando é certo que foi ela própria quem solicitou o licenciamento da 2ª fase das obras (como, de resto, estava obrigada nos termos da segunda reunião), pelo que tinha que se realizar a terceira reunião para decidir sobre isso."

"E se, na sequência do decidido nessa segunda reunião, lhe foi fixada uma taxa de 147.740\$00 relativa à 1ª fase das obras, e aí se afirma que o prazo para requerer o licenciamento das obras de urbanização da 2ª fase é de um ano a contar da data de recepção provisória das obras de urbanização da 1ª fase, sob pena de caducidade da deliberação que aprovou a operação de loteamento ...".

Assim e porque, mais se considerou, "... cada uma das mencionadas taxas (esc. 147.740\$00 e 13.651.750\$00) foi fixada de acordo com a Tabela Municipal de taxas que se encontrava em vigor na data do licenciamento a que cada uma delas se referia (14 de Outubro de 1998 e 12 de Julho de 200, respectivamente), sendo que a segunda (que está impugnada e cuja legalidade temos que aferir) o foi de acordo com as regras contidas no Regulamento Municipal de Taxas e Licenças de

Loteamentos e Obras de Urbanização de Elvas, publicado em Apêndice à II Série do Diário da República n.º 105, de 06 de Maio de 1999 (fls. 125 a 127 dos autos), para entrar em vigor cinco dias após essa publicação (artigo 21º, n.º 1).

Considerando também que "... as deliberações efectuadas pela Câmara Municipal de Elvas (em 14 de Outubro de 1998 e 12 de Julho de 2000) a licenciar tanto a 1ª como a 2ª fases das obras de urbanização do loteamento em causa, cada uma com um conteúdo preciso e devidamente especificado, são ambas deliberações finais relativamente a cada uma das fases a que se reportam ...", e que por lhe ter "... sido aplicada a taxa prevista na Tabela que no momento da deliberação de licenciamento estava em vigor, ...".

A final, repete-se julgou a impugnação judicial que apreciava totalmente improcedente.

É contra o assim decidido que, nos termos das transcritas conclusões que continua a insurgir-se a Impugnante e ora Recorrente, aliás de harmonia com entendimento/tese que já invocara no TT de 1ª Instância ora recorrido e que, nele, como se deixa relatado, não logrou acolhimento.

Vejamos então.

Em primeiro lugar e porque prejudicial da questão prévia da incompetência em razão da hierarquia, suscitada pela Recorrida Câmara Municipal nas conclusões 1.ª a 6.ª das suas contra alegações - cfr. fls. 278 a 287 dos autos.

Sustenta a Autarquia Recorrida que a Recorrente não circunscreve a sua discordância relativamente ao decidido apenas quanto à matéria de direito [cfr. art.º 21º, n.º 4, e 32º, n.º 1, al. b), do ETAF] uma vez que, alega, controverte também o entendimento acolhido pela sindicada sentença de que "o licenciamento da 2ª fase das obras de urbanização teve lugar, enquanto deliberação final, em 12/07/2000."

Como se deixa relatado, quer a Recorrente, quer o Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiram, sobre o ponto, opinião discordante, ambos evidenciando, em síntese e fundamentalmente, que a controvérsia proposta pela Recorrente nas apontadas conclusões não se atém à factualidade fixada, mas antes, isso sim e apenas, à qualificação jurídica de deliberação final ou não a conferir à reunião da Câmara Municipal de Elvas do passado dia 12 de Julho de 2000, nos termos e para os efeitos do disposto no art.º 22º do DL n.º 448/91, de 29.11, qualificação que consubstancia tão só questão de direito, pois se haverá de dirimir apenas e mediante aproximação daquele acto àquela norma, sem qualquer necessidade de recurso a prova ou regras de experiência.

E assim é, com efeito.

A discordância manifestada pela Recorrente nas alegações do presente recurso jurisdicional não contende ou colide com a factualidade dada por assente e com base na qual o tribunal ora recorrido entendeu julgar improcedente a impugnação judicial que apreciava.

O que a Recorrente questiona é a bondade do entendimento subjacente à impugnada decisão, traduzido na qualificação e consideração de que a deliberação da Câmara Municipal de Elvas do passado dia 12 de Julho de 2000 integra "deliberação final", nos termos e para os efeitos do art.º 22º do DL n.º 448/91, de 29 de Novembro, reportada que se mostra ao licenciamento da 2ª fase das obras de urbanização que o respectivo processo de loteamento consagrava.

Ora, para dirimir esta controvérsia e tal como sustentam quer a Recorrida, quer o Ministério Público junto deste Supremo Tribunal,

releva apenas a adequada subsunção dos factos apurados ao direito aplicável (o citado art.º 22º do DL n.º 448/91) e a tida por conveniente interpretação deste preceito legal.

Improcede, assim, a questão prévia suscitada pela Recorrida Câmara Municipal de Elvas.

Nada obsta pois ao conhecimento do mérito do recurso jurisdicional da Impugnante e Recorrente.

São ainda as mesmas as questões jurídicas propostas a este Tribunal de Revista, isto é:

1. a de saber se a reunião e deliberação camarária de 12 de Julho de 2000, que aprovou e licenciou as obras de urbanização da 2ª fase do loteamento 12/94, integra ou não o conceito de deliberação final a que se referem os artigos 9, 13º e 22º do DL n.º 334/95, de 28.12 e 23º e 26º do DL n.º 555/99; e se 2. a taxa a cobrar pela emissão do respectivo alvará das ditas obras de urbanização, 2ª fase, daquele loteamento pode ou não ser calculada com base no disposto no artigo 21º do Regulamento Municipal de Taxas e Licenças de Loteamento e Obras de Urbanização de Elvas em vigor desde 11 de Maio de 1999.

Ao contrário do decidido, a Impugnante e ora Recorrente persiste em sustentar que apenas se mostram susceptíveis de integrar o questionado conceito técnico-jurídico de deliberação final as deliberações tomadas no âmbito do respectivo processo de loteamento 12/94, em 13 de Fevereiro de 1995 e 14 de Outubro de 1998, referidas, respectivamente, nos pontos 5 e 6 do probatório e tal como emerge das respectivas actas juntas, também respectivamente, a fls. 96 a 99 e 100 a 102, E já não a deliberação seguinte, do dia 12 de Julho de 2000, atinente, como se deixa referido e decorre dos pontos 11, 12 e 13 do probatório, ao licenciamento das obras de urbanização da 2ª fase do referido loteamento - cfr. também acta de fls. 128 e 129, tempestivamente requerido, aliás, pela ora Recorrente cfr. ponto 11 do probatório.

E que, assim, o disposto no Regulamento Municipal de Taxas e Licenças de Loteamento e Obras de Urbanização de Elvas, publicado no *Apêndice* 54/99 da II Série do *DR* de 06.05.99, não era aplicável ao cálculo das taxas devidas pela emissão do aditamento ao alvará n.º 2/99 que licenciou a 2ª fase das obras de urbanização do loteamento em causa.

Não lhe assiste, porém, qualquer razão.

Na verdade, compulsados os invocados preceitos do DL n.º 334/95, a saber os artigos 9º, 13º e 22º, bem assim como atento o disposto também nos artigos 14º e 27º deste diploma, (que operou alterações de redacção aos correspondentes preceitos do anterior DL n.º 448/91, de 29 de Novembro, que dispunha sobre o regime jurídico dos loteamentos urbanos e agora se mostram ambos expressamente revogados e substituídos pelo Decreto-Lei n.º 555/99, de 16.12, entretanto publicado e em vigor);

Importa antes concluir pela irrepreensibilidade do entendimento acolhido na sindicada sentença e conseqüente improcedência da argumentação levada às respectivas conclusões do presente recurso jurisdicional;

Pois, dos cotejados preceitos legais emerge antes e bem claramente que deliberação final é conceito que há-de caracterizar-se sempre aferido a um pedido de licenciamento anterior, licenciamento que tanto pode consistir em operação de loteamento, propriamente dita,

como em pedido de licenciamento de obras de urbanização, porventura incluídas e susceptíveis até de condicionar na sua validade processo de licenciamento de loteamento que daquelas careçam.

Disso mesmo dão inequívoca demonstração agora o expressamente previsto e dispar prazo para a deliberação final de pedidos de licenciamento de operações de loteamento e de obras de urbanização a que se refere o convocado art.º 23º do DL 555/99, como o já demonstravam também os invocados artigos 13º, 14º, 22º e 27º do DL n.º 448/99, na redacção que lhe deu o DL n.º 334/95, de 28.12, quando igualmente previam e regulamentavam de forma também dispar os licenciamentos de operações de loteamento e de obras de urbanização sempre mediante deliberação camarária que relativamente ao respectivo pedido assumia, assim, natureza de deliberação final.

Daí que, como aliás bem atentamente se evidencia na sindicada decisão judicial, se revele agora de difícil entendimento a tese sustentada pela Recorrente e que persegue se confira apenas aquela qualificação - deliberação final - às deliberações referidas em 5 e 6 do probatório.

Pois, se nestas se deliberou definitiva e respectivamente quanto aos pedidos de licenciamento do loteamento, na primeira, e das obras de urbanização da 1ª fase, desde logo previstas para o dito loteamento, na segunda, não se vislumbra como, com coerência de raciocínio elementar mínima, se pode sustentar que se não confira também aquela natureza à questionada deliberação, tomada que foi a requerimento, aliás, da própria Recorrente (cfr. ponto 11 do probatório) e na sequência do pedido de licenciamento das obras de urbanização previstas para a 2ª fase do loteamento antes aprovado (cfr. pontos 11, 12 e 13 do probatório).

Relativamente ao respectivo pedido de licenciamento destas obras (2ª fase da urbanização) a deliberação camarária que as licenciou, a questionada deliberação do dia 12 de Julho de 2000, não pode deixar de ser considerada como deliberação final, nos termos e para os efeitos previstos agora no artigo 26º do DL n.º 555/99 e, antes, de acordo com o disposto no artigo 22º, n.º 1, do DL n.º 448/91, na redacção que lhe deu o DL n.º 334/95, de 29.11.

Não merece pois qualquer reparo o entendimento acolhido pela sindicada sentença, improcedendo antes e de todo e bem manifestamente a argumentação que subjaz ao presente recurso jurisdicional.

A Impugnante e ora Recorrente questionada também, mais uma vez, a aplicabilidade ao cálculo da taxa devida pela emissão do correspondente alvará de licenciamento das obras de urbanização desta 2ª fase do questionado processo de loteamento do Regulamento de Taxas e Licenças da Câmara Municipal de Elvas, publicado no *Apêndice ao DR* II Série de 06.05.99, que entrou em vigor no quinto dia subsequente àquela publicação.

Sem razão ainda, tal como vem aliás doutamente decidido.

Na verdade e tal como emerge do convocado e aplicável art.º 21º, n.º 2, do dito Regulamento” ... a partir da entrada em vigor ... por ele serão regulados todos os pedidos de aprovação de operações de loteamento e/ou de obras de urbanização ao tempo ainda não objecto de deliberação final”.

Ora, relativamente às questionadas obras de urbanização da 2ª fase do loteamento em causa, cujo pedido de licenciamento necessário foi formalizado por requerimento subscrito pela própria Recorrente em 11 de Janeiro de 2000 (cfr. ponto 11 do probatório), não pode

deixar de considerar-se, tal como vem decidido, que a respectiva deliberação final licenciadora foi, como se deixa demonstrado, tomada no indicado dia 12 de Julho de 2000;

E que, assim, face ao disposto no transcrito preceito do Regulamento de Taxas e Licenças da Câmara Municipal de Elvas, era este o diploma regulamentar aplicável ao cálculo das taxas devidas.

Improcedem, assim, todas as conclusões do presente recurso jurisdicional.

Termos em que acordam os Juizes desta secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar-lhe provimento, confirmando antes a sentença com ele impugnada.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 15 de Outubro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 15 de Outubro de 2003.

Assunto:

Aclaração de sentença ou acórdão. Obscuridade ou ambiguidade. Art.º 669º, nº 1, do CPCivil. Alteração do julgado.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão, se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade.*
- 2 — *A decisão é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível, não se sabendo o que o juiz quis dizer e ambígua quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes e sentidos porventura opostos.*
- 3 — *Para poder ser atendido o requerimento de aclaração, é necessário que se trate realmente de vício que prejudique a compreensão da sentença e que se aponte concretamente a obscuridade ou ambiguidade cujo esclarecimento se pretende.*

Recurso n.º 25 906. Recorrente: AUTO-SUECO (COIMBRA), Lda.; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

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

AUTO-SUECO (Coimbra), Lda., vem "pedir a aclaração" do aresto, a fls. 259 e segts., no sentido de se esclarecer se este "tomou em linha de conta o seu requerimento de 11-12-02 que solicitava o prosseguimento do julgamento do presente recurso, dando-se sem efeito o pedido de extinção da instância anteriormente solicitada", levantando ainda a "questão prévia" da competência para julgar extinta a instância que seria do relator e não da conferência e arguindo nulidade da decisão, por excesso ou omissão de pronúncia.

A Fazenda Pública respondeu no sentido do indeferimento do pedido já que "não ocorrem os pressupostos de aclaração", "não se verificando situação de obscuridade ou ambiguidade", dado o aresto em causa ser "perfeitamente claro ao não tomar em conta qualquer dos requerimentos da recorrente pois, quanto à questão de a venda ter sido anulada, apenas se acolhe ao parecer do Ministério Público, no sentido da extinção da lide, por a venda já ter sido anulada e, deste modo, ter sido atingido o objectivo a que se propuseram os presentes autos".

Dada vista ao Ex.º Magistrado do MP, exarou que "a apreciação da pretensão não se inscreve no domínio da intervenção processual do Ministério Público (Art. 289º, nº 1, CPPT)" (sic).

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

Assim, quanto à falada (in)competência:

A distinção de funções entre o relator e a conferência, não se põe propriamente em termos de competência - salvos os casos expressamente ressalvados na lei -, por modo que tudo o que compete ao relator, também compete à conferência.

Ora, aquela ressalva não abrange os casos de extinção da instância, por impossibilidade ou inutilidade da lide como logo resulta da al. l) do nº 1 do art. 9º da LPTA, subsidiariamente aplicável - art. 2º, al. c), do CPPT.

A conferência é, pois, competente para decretar tal extinção.

Quanto ao mais:

Como se expressa, nomeadamente, nos acds. deste STA, de 12Jan00 Rec. 13.491, e 10-05-00, Rec. 22.648, só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, sendo que ele será obscuro se contiver alguma passagem cujo sentido não se compreende, e ambíguo quando permita interpretações diferentes - art. 669º nº 1 do C.P Civil.

Como pode ler-se em Alberto dos Reis, *Anotado*, Vol V págs. 151 e 153, citando jurisprudência do STJ.

"A sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível; é ambígua, quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso, não se sabe o que o Juiz quis dizer; no outro, hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos".

Por outro lado, "para poder ser atendido o requerimento de aclaração, é necessário que se aponte, concretamente, a obscuridade ou ambiguidade, cujo esclarecimento se pretende, e que se trate realmente de vício que prejudique a compreensão da sentença.

"Quando o que se pede não é uma aclaração, mas um aditamento, deve indeferir-se o requerimento, embora o aditamento interesse à sequência do recurso".

Ora, a decisão em causa é singelamente clara, não padecendo de qualquer obscuridade ou ambiguidade.

O que se disse foi simplesmente isto: tendo sido já anulada a venda, o presente processo que a tal fim se destinava, não pode prosseguir.

É que a anulação da venda não pode ser sucessivamente decretada, conforme ao interesse de cada um dos respectivos requerentes, como parece óbvio.

Trata-se de um facto objectivo: anulada a venda por decisão transitada em julgado, não o pode ser, de novo, noutra processo.

O requerimento da requerente, de 18-10-02, disse dava justamente conta: anulada a venda, o presente recurso havia de ser julgado "extinto por inutilidade superveniente da lide".

De modo que o requerimento de 11-12-02 nenhum efeito útil podia surtir, uma vez que não podia, como se disse, ser anulada uma venda já anulada por decisão transitada em julgado.

A referência, no acórdão ora reclamado, ao art. 909º do C.P Civil, e como também daquele resulta claramente, só quer significar que a entrega do imóvel à arrematante teve lugar dado o não pagamento do preço pelo executado que não pediu a restituição dos bens: só por a venda ficar sem efeito é que o executado pode pedir a restituição dos bens ou, se o não fizer, ficar com direito a receber o preço.

Não se quer, pois, significar, como, aliás, a requerente logo intuiu, qualquer tomada de posição deste STA - que lhe não cumpria - sobre os efeitos da acção pauliana e os direitos eventualmente daí derivados, sobre o imóvel em causa, para a mesma requerente, porventura, todavia, melhor acautelados com oportuna reacção contra-a penhora.

Não se cometeu, pois, qualquer nulidade de sentença: o Tribunal não omitiu o conhecimento de questão de que devesse conhecer omissão de pronúncia - nem conheceu de questão de que não pudesse conhecer - excesso de pronúncia.

Termos em que se acorda em indeferir o requerido.

Custas pela requerente, com taxa de justiça de € 99.

Lisboa, 15 de Outubro de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 22 de Outubro de 2003.

Assunto:

Câmara Municipal do Porto. Inconstitucionalidade formal do RMO. Art. 22.º, n.º 2, da Lei n.º 1/87, de 6/1. Reclamação necessária. Decisão da reclamação.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O despacho expresso de indeferimento que recai sobre uma reclamação de uma liquidação efectuada pela CMP (reclamação feita em obediência ao disposto no artigo 22.º, n.º 2, da Lei n.º 1/87, de 6/1) é um novo acto de conteúdo idêntico ao anterior acto de liquidação.

II — Tal reclamação é uma reclamação necessária.

III — Assim, sanada a inconstitucionalidade formal do RMO, ao abrigo do qual fora efectuada o primitivo acto de liquidação (acto inquinado pois dessa inconstitucionalidade), há que atender ao momento em que foi proferido tal acto expresso de indeferimento.

IV — Se, quando foi proferido este, tal inconstitucionalidade já estava sanada, deixa de ter qualquer relevo essa anterior inconstitucionalidade formal.

Recurso n.º 398/03-30. Recorrente: Câmara Municipal do Porto; Recorrida: RESIFÉRIA - Construções Urbanas, S. A.; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **RESIFÉRIA - CONSTRUÇÕES URBANAS, S. A.** com sede em Meladas, Mozelos, Santa Maria da Feira, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 18 Instância do Porto, a liquidação da taxa de urbanização que lhe foi liquidada e cobrada pela Câmara Municipal do Porto.

O M.º Juiz do 3.º Juízo daquele Tribunal julgou organicamente inconstitucional o RMO da CMP, pelo que anulou o acto de liquidação sindicado.

Inconformados, recorreram quer o Ministério Público quer a **Câmara Municipal do Porto**.

Aquele para o Tribunal Constitucional. Esta para o STA.

O Tribunal Constitucional, por acórdão de 21 de Março de 2000, negou provimento ao recurso do MP, restrito à questão da constitucionalidade.

Nas alegações de recurso perante este Supremo Tribunal, a recorrente, **Câmara Municipal do Porto**, formulou as seguintes conclusões:

1. A recorrida não alegou na sua petição a inconstitucionalidade formal decorrente da falta de citação de lei habilitante do RMO do Porto, em que se baseou a sentença recorrida.

2. A não concretização do objecto da inconstitucionalidade constitui falta de indicação de causa de pedir que sirva a anulação do acto tributário impugnado nos autos.

3. Não está em causa a nulidade da deliberação da Assembleia Municipal que aprovou o RMO do Porto, mas a validade do acto tributário em si, que é susceptível de ser meramente anulado.

4. O Tribunal recorrido, ao conhecer do vício que não é causa de nulidade, e não foi alegado em tempo, pelo que se consolidou na ordem jurídica, pronunciou-se, salvo o devido respeito, sobre questão que não devia conhecer, em claro excesso de pronúncia e violação do princípio do dispositivo, consagrado no artigo 3.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 2.º, alínea f), do CPT.

5. O acto de indeferimento expresso da reclamação graciosa, praticado em 17/10/97, constitui um acto que renova (ou convalida) o anterior acto de liquidação.

6. Se o acto de liquidação é susceptível de ser meramente anulado, o efeito do suprimento da falta de citação da lei habilitante, com a renovação do acto, terão de produzir-se *ex nunc*.

7. O Tribunal a quo deu relevância ao indeferimento expresso da reclamação graciosa que passou, salvo melhor opinião, a constituir o objecto da presente impugnação, de outro modo esta teria sido considerada por aquele Tribunal extemporânea artigo 123.º, n.ºs 1 e 2, do CPT).

8. Haverá assim, face à matéria de facto dada como provada na sentença recorrida, inutilidade superveniente do conhecimento da questão da inconstitucionalidade formal do RMO do Porto.

Contra-alegou a recorrida, sustentando a inadmissibilidade do recurso, sua extemporaneidade, existência de caso julgado, prejudicialidade e inutilidade do recurso.

Ouvida a recorrente, defende que não procedem tais questões prévias. O EPGA sustenta que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

Em 25/05/95 a impugnante apresentou junto da Câmara Municipal do Porto (CMP) o requerimento de que há cópia a fls. 13, onde solicitava a emissão de uma licença de obras para o seu prédio localizado na R. das Telheiras, n.º 418/456 e R. Nova do Tronco, no Porto.

Em 25/7/96 o referido pedido de licenciamento foi objecto de aprovação expressa pela CMP.

Em 18/9/96 a CMP notificou essa decisão à impugnante, dando-lhe a conhecer de que deveria proceder ao pagamento da quantia global de 25.804.741\$00, a título de taxa de licença correspondente.

Em 6/11/96 a CMP a impugnante pagou a quantia de 25.805.086\$00 à CMP, de acordo com a liquidação constante do alvará de licença n.º 277, de 1996, de que há cópia a fls. 12, na qual está incluída a taxa de urbanização no valor de 24.441.075\$00, por o pagamento das referidas quantias ser condição da emissão do alvará correspondente, sem o qual não poderia realizar as obras em causa.

Em 17/12/96 a impugnante reclamou para o Presidente da CMP da liquidação da taxa de urbanização, como consta dos documentos de fls. 18 e 19.

Essa reclamação veio a ser indeferida, por despacho proferido em 14/10/97 pela Directora do Departamento de Finanças da CMP, pelas razões constantes do documento de que há cópia a fls. 21 e 22.

Este despacho foi notificado à impugnante em 20/10/97.

O RMO da CMP - que criou a taxa municipal pela realização de infra-estruturas urbanísticas -foi aprovado pela Assembleia Municipal em 9/689, e tornado público pelo Edital n.º 11/89, de 14/8, e posteriormente alterado pelos Editais n.ºs 23/91 e 1/92.

No dia 27/5/97 foi aprovada, por unanimidade, a deliberação. da Assembleia Municipal da CMP, segundo a qual naquele RMO passaria a constar que o Regulamento foi aprovado pela Assembleia Municipal ao abrigo do determinado no artigo 11.º, alínea a), da Lei 1/87, de 6/1, artigo 39.º, n.º 2, alínea 1), do DL n.º 100/84, de 29/3, artigo 43.º, n.º 1, do DL 400/84, de 31/12, DL 448/91, de 29/11, com as alterações introduzidas pelo DL 334/95, de 28/12, e Lei 26/96, de 1/8.

Não se apurou quais as infra-estruturas urbanísticas a realizar ou realizadas pela CMP, em contrapartida do pagamento da taxa de urbanização em referência e por causa do referido empreendimento.

A presente impugnação foi instaurada em 15/10/97.

3. Importa apreciar primeiro as questões prévias suscitadas pela recorrida e que podem conduzir ao não conhecimento do mérito do recurso.

Vejamos então.

3.1. Quanto à alegada extemporaneidade do recurso.

Não tem razão a recorrida.

Na verdade, e porque o acórdão do Tribunal Constitucional só lhe foi notificado por carta registada remetida a 23/10/2002, e a recorrente tinha dez dias para interpor recurso, após o trânsito em julgado do acórdão do TC, é de concluir que, quando o recurso foi apresentado (18/11/02), o mesmo era tempestivo.

Acresce dizer que, notificado da sentença, em 22/4/99, o representante da Fazenda Pública junto do 3.º Juízo do Tribunal Tributário

de 1.ª Instância do Porto apresentou requerimento de recurso para este Supremo Tribunal em 284/99 (fls. 119), ainda antes do Ministério Público ter interposto recurso para o Tribunal Constitucional, propondo-se alegar no Tribunal de Recurso, como lhe era então consentido artigo 171.º, n.º 1, do CPT).

A petição de recurso foi assim tempestivamente apresentada.

3.2. Da representação da Câmara Municipal do Porto.

Será que a recorrente aceitou que a sua representação coubesse ao representante da Fazenda Pública (Director-Geral das Contribuições e Impostos), como defende a recorrida?

Esta questão prende-se igualmente com a alegada extemporaneidade do recurso.

Pois bem.

Para além de não ser exacta tal afirmação no tocante à representação em 1.ª instância (à data a Câmara tinha um representante seu junto do Tribunal, que funcionava como representante da Fazenda Pública - leia-se aqui Câmara Municipal), o certo é que a respectiva representação cabia a licenciados nomeados pela respectiva Câmara [artigo 73.º, al. d), do ETAF].

De qualquer modo, e como dissemos, sempre a interposição daquele recurso para o STA, a que acima se referiu, após prolação da sentença (ponto 3.1.), inviabilizaria esta pretensão da recorrida.

3.3. Caso julgado e prejudicialidade.

Defende a recorrida que, tendo o Tribunal Constitucional julgada a norma, com base no qual foi liquidado o tributo, inconstitucional, há caso julgado quanto a tal questão, pelo que o conhecimento do recurso fica prejudicado.

Mas não tem razão.

Na verdade, não é isso o que está em causa no recurso.

É que a recorrente suscita outras questões, que têm a ver, por exemplo, com a possibilidade do conhecimento de inconstitucionalidade que não foi invocada na petição inicial, bem como na “sanação” ulterior do vício de inconstitucionalidade formal, com a “renovação” ou “convalidação” do acto de liquidação.

Que são questões que nada têm a ver com a inconstitucionalidade (que foi declarada) da norma, e que este Supremo Tribunal tem que conhecer.

Do exposto resulta que, diferentemente do que sustenta a recorrida, nem o recurso é inadmissível, nem extemporâneo, nem há caso julgado (para além da dimensão concreta da decisão do TC) e prejudicialidade, nem é inútil o recurso.

4. Defende a recorrente que a não fundamentação do pedido na inconstitucionalidade formal do diploma em causa constitui falta de indicação da causa de pedir.

Escreve:

“Para tanto (a impugnante) alega a inconstitucionalidade orgânica e material do Regulamento Municipal de Obras do Porto (RMO) que permite a cobrança da taxa de urbanização, bem como o vício de erro nos pressupostos de facto do acto praticado pela recorrente.

“Não alega, porém, a inconstitucionalidade formal, decorrente da falta de citação de lei habilitaste da RMO do Porto, em que se baseou a douta sentença recorrida para anular o acto de liquidação.

“Ora, a não concretização do objecto da inconstitucionalidade formal, nomeadamente através da indicação na petição das normas da Constituição violadas, *in casu* o artigo 115.º, n.º 7, da CRP, constitui

falta de indicação de causa de pedir da impugnação (fundamento) que tem por efeito o seu não provimento na respectiva parte”.

Não tem razão a recorrente no tocante a este ponto.

Na verdade, a inconstitucionalidade de uma norma (com base na qual é praticado o acto de liquidação), quer se trate de inconstitucionalidade formal, quer material, é de conhecimento oficioso, pelo que a sua não alegação não impede o juiz de conhecer dessa eventual inconstitucionalidade. Demais que os juízes julgam segundo a Constituição e a lei - artigo 4.º do EMJ), pelo que se a norma viola a Constituição (que é uma norma de valor superior à lei ordinária), o juiz deve desapplicá-la. Independentemente da respectiva alegação pela parte.

E essa inconstitucionalidade normativa reconhecida pelo Mm. Juiz, tinha como consequência o vício do acto tributário subsequente, que encontrava arrimo naquela norma inconstitucional.

Não há assim falta de indicação de causa de pedir, nem excesso de pronúncia.

Improcedem assim as quatro primeiras conclusões das alegações de recurso.

Diversa é a questão de saber se procede a alegação seguinte da recorrente, qual seja a de saber se o *acto expresso de indeferimento*, proferido já num momento em que a inconstitucionalidade formal estava sanada, é um acto que “renova” ou “convalida” o anterior acto de liquidação. Ou até se se trata de acto novo.

A tratar-se de um acto novo, pode o recurso ter sucesso.

A questão foi suscitada já no recurso do Ministério Público perante o Tribunal Constitucional.

E o acórdão proferido neste Tribunal deu resposta à questão.

Nos seguintes termos:

“Não devendo ignorar-se que o presente recurso integra um processo de fiscalização concreta de constitucionalidade e que o Tribunal Constitucional não pode substituir-se ao tribunal “a quo” na aplicação do direito infra-constitucional, constitui obstáculo intransponível à tese admitida pelo recorrente o facto de, no uso dos seus poderes de cognição, o tribunal tributário de 1.ª instância ter fixado o objecto da impugnação: um acto tributário de liquidação de taxa, praticado em data incerta mas anterior àquela em que a Assembleia Municipal tomou a citada deliberação.

“Não se recusa que, posteriormente àquele acto e antes da impugnação judicial, outros possam ter sido praticados num momento em que já fora tomada a mesma deliberação, actos esses que, não sendo susceptíveis de sanar um acto nulo, constituiriam a “renovação” do primeiro, agora isentos do vício gerador de nulidade.

“Simplesmente, sendo certo que eles seriam do conhecimento do julgador, a verdade é que não foram esses os que a sentença impugnada apreciou, nem lhes deu relevância como actos que “substituísem” o acto impugnado, extravasando os poderes de cognição do Tribunal proceder agora a uma tal operação, o que contenderia com a própria fixação do objecto da impugnação judicial”.

Quer isto dizer que o Tribunal Constitucional apreciou apenas e tão somente o acto inicial de liquidação e já não o acto posterior (o acto expresso de indeferimento), por isso que foi aquele que a sentença - na tese daquele Alto Tribunal - apreciou.

Sem embargo, diremos desde já que se impõe apreciar o acto expresso de indeferimento, por isso que é ele que está agora em equação.

Como bem refere a recorrente, temos que apreciar esse acto expresso de indeferimento, pois é verdade que, não fora a existência do acto expresso, a impugnação estaria condenada à improcedência, por extemporaneidade, pois, a considerar-se o acto tácito de indeferimento é patente que a impugnação teria sido deduzida para além do prazo legal.

Temos pois que nos centrar na questão do acto expresso de *indeferimento*.

Aliás, isto decorre do próprio requerimento da recorrida, ao dizer, em articulado superveniente, após notificação do despacho de indeferimento, que reproduzia o teor da petição de impugnação, mantendo a dita impugnação (fls. 23).

Isto aliás - se bem que não seja dito expressamente - em cumprimento do disposto no artigo 51.º, n.º 1, da LPTA - sob pena de o recurso perder o seu objecto, já que, proferido o *acto expresso*, deixou de haver *acto tácito*, que tinha sido objecto da impugnação inicial.

Pois bem.

O acto expresso de indeferimento incide sobre a reclamação apresentada pela impugnante, ora recorrida.

Ou se trata de uma reclamação necessária ou facultativa, sendo o regime de uma e outra diversos.

Atalhando razões, diremos desde já que se trata de uma reclamação necessária para o órgão executivo camarário, como decorre do artigo 22.º, n.º 2, da Lei n.º 1/87, de 6/1.

E porque o órgão camarário tinha a obrigação de decidir - e decidiu - tem que se saber se o acto de indeferimento é um novo acto, com eficácia *ex nunc*.

Ou seja, importa saber se o acto é um acto confirmativo ou antes se trata de um novo acto.

Isto porque não se pode falar em sanação do acto, sua ratificação, reforma ou conversão, por isso que o *acto expresso de indeferimento* não teve como escopo sanar o acto inválido anteriormente praticado.

Temos para nós que se trata de um *acto novo*, de conteúdo idêntico ao acto anterior.

Na verdade, este acto é como que a prática de um novo acto, de conteúdo idêntico ao anterior.

Aliás, tudo se passava como se, posto perante a dita reclamação, a recorrente praticasse um novo acto de liquidação.

Estamos pois perante um novo acto de conteúdo idêntico ao anterior acto de liquidação.

Mas num momento em que, expurgado já o RMO da inconstitucionalidade formal, não se pode mais falar em tal inconstitucionalidade.

Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, devendo ser conhecidas as demais questões pertinentes, se a tal nada mais obstar.

Custas pela recorrida apenas neste Supremo Tribunal, fixando-se a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 22 de Outubro de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queirós*.

Acórdão de 22 de Outubro de 2003.

Assunto:

INFARMED. Taxas de comercialização de produtos de saúde. Artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000. Natureza jurídica. Imposto/taxa. Incidência. Art.º 33º da Directiva do Conselho n.º 77/388/CEE.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — As taxas sobre comercialização de produtos de saúde criada pelo referido preceito da Lei do Orçamento de 2000 têm natureza de impostos, pois constituem prestações pecuniárias sempre coactivas, sem carácter de sanção, exigidas por ente público com vista à realização de fins públicos.*
- II — Incidindo sobre o volume de vendas de cada produto e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de venda mensais, a referência ao preço de venda ao consumidor final levada ao n.º 3 do dito art.º 72º surge apenas de modo subordinado, não constituindo mais do que mero limite à tributação.*
- III — As imposições correspondentes não são proibidas pelo direito comunitário (art. 33º da 6ª Directiva, n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17.05.77, na redacção que lhe deu o Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 Dez 91), por não constituírem impostos sobre o volume de negócios na acessão daquela directiva, isto é, não oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo equiparável ao do IVA.*

Recurso n.º 438/03-30, em que são recorrente a Fazenda Pública, recorrido Johnson & Johnson, L.^{da}, e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com a dita decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 4º Juízo, 1ª Secção, que julgou procedente a impugnação judicial oportunamente deduzida pela sociedade Johnson & Johnson L.^{da}, nos autos convenientemente identificada, contra o acto de auto liquidação da taxa incidente sobre a comercialização, de produtos de saúde, relativa a Julho/2000, no montante de 566.955\$00, dela interpôs recurso jurisdicional para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o Ex.^{mo} Representante da Fazenda Publica.

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

1. O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto, corresponde, compositamente, à contrapartida de serviços efectivamente prestados a beneficiários perfeitamente individualizáveis e, bem assim, ao desenvolvimento de uma actuação tendente à remoção de um obstáculo legal real ao exercício de uma actividade particular;

2. O tributo em questão apoia-se, assim, no «princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à comunidade» (J. CASALTA NABAIS) e não no exigente princípio da legalidade fiscal, que tem por base o princípio da capacidade contributiva.

3. Ainda que de um imposto se tratasse, o que apenas por mera cautela se admite, os seus elementos essenciais resultariam com suficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei.

4. A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente secundum legem;

5. Ao criar por lei da Assembleia da República a presente taxa, o Estado português não violou, de forma alguma, qualquer das suas obrigações, enquanto Estado membro da Comunidade Europeia, isto é, não criou qualquer disposição interna que contrariasse o disposto na legislação legitimamente emanada dos órgãos comunitários competentes.

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 58º da Lei n.º 300-C/2000, de 29 de Dezembro, no artigo 55º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, e nos artigos 1º, n.º 3, e 3º, n.º 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, n.º1, do Código Civil).

A ora Recorrida, por sua vez, sufragando o entendimento acolhido pela impugnada decisão judicial, contra-alegou também oportunamente e formulou, a final, as seguintes conclusões:

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 verdadeiro imposto.

2. Consequentemente, a referida "taxa" está sujeita às exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

3. Artigo 72º da Lei n.º 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 n.º 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, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

5. Acto de auto liquidação 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 n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

7. Artigo 58º da Lei n.º 30-C/2000, o artigo 55º da Lei n.º 109-B/2001 e o Decreto-Lei n.º 312/2002 não vieram interpretar o regime estabelecido pelo artigo 72º da Lei n.º 3-B/200, pelo que não são retroactivamente aplicáveis ao caso sub judice.

O Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, por sua vez, emitiu depois mui douto parecer, pronunciando-se pelo provimento do presente recurso jurisdicional uma vez que, aduziu, as questões decididas equacionadas nas conclusões do recurso foram resolvidas por recente acórdão do STA, proferido perante idêntico quadro conclusivo, a saber, o acórdão de 04.06.2003, processo n.º 61/03.

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

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

A) A impugnante depositou na C. G. D. na conta n.º 0082006052130, a favor DO INSTITUTO NACIONAL DA FARMÁCIA E DO MEDICAMENTO, no dia 04 de Outubro de 2000, a importância de 566.955\$00 relativa "à cobrança da taxa correspondente a 0,4% do volume de vendas de Dispositivos Médicos de Diagnóstico *Im Vitro* realizadas no mês de JULHO/2000", conforme documento cuja cópia certificada consta de fls. 18 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido;

B) O INFARMEDE remeteu à impugnante, em 04/05/2000, a carta cuja cópia certificada consta de fls. 20 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 certificadas constam de fls. 21 e 22 dos autos e que aqui se dão, igualmente, por integralmente reproduzidas, solicitando que os mesmos fossem devidamente preenchidos e assinados, para as vendas realizadas a partir de 1 de Janeiro de 2000;

C) O INFARMEDE, em 10/05/2000, emitiu a CIRCULAR n.º 1/2000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde, cuja cópia certificada consta de fls. 19 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. Exa, 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 caso 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, correspondem à presente impugnação, deu entrada na Secretaria central deste Tribunal, em 26/02/2001.

Como vem de relatar-se, a sindicada decisão judicial, perante o disposto no art.º 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 04.04, considerando, por um lado, que a taxa de comercialização de produtos de saúde sobre que dispõe o referido preceito legal tem antes a natureza jurídica de verdadeiro imposto e, por outro, porque a concretização da respectiva base de incidência se havia operado por via regulamentar (circular n.º 1/2000), inovatória relativamente à lei a regulamentanda, extravasava os limites desta, os comandos desta circular eram, por isso, ilegais e que esta ilegalidade se repercutia sobre a auto liquidação judicialmente impugnada, inquinando-a de vício de violação de lei, circunstância que, entendeu-se e assim se decidiu, demandava a procedência da impugnação judicial e a consequente anulação daquela auto liquidação.

E como se deixa também referido, tal como aliás atentamente anotou o Ex.º Procurador-Geral-Adjunto, este Supremo Tribunal Administrativo e Secção foi já chamado a apreciar e decidir todas as questões suscitadas no presente recurso jurisdicional quer no aresto invocado por aquele Ilustre Magistrado, o acórdão de 04.06.2003, processo n.º 61/30, quer no acórdão de 09.07.2003, processo n.º 439/03, quer ainda no mais recente acórdão de 15.10.2003, processo n.º 1063/03-30, processos onde as mesmas partes - Fazenda Pública e a Impugnante Johnson e Johnson, Limitada - controvertem julgado anulatório do TT de 1ª Instância de Lisboa, relativamente a auto liquidações de taxa incidente sobre comercialização de produtos de saúde a que se refere o questionado art.º 72º da Lei n.º 3-B/2000/Orçamento do Estado para 2000, mediante em tudo idêntico quadro conclusivo subjacente, reportadas embora aos meses de Maio/2001 e Abril de 2001, respectivamente, sendo que nestes autos aquelas são referentes a Julho de 2000.

Assim e fundamentalmente porque estamos inteiramente de acordo com a fundamentação jurídica neles acolhida e com a solução dada às questões enunciadas, e que aqui, repete-se, são precisamente as mesmas, já perante o disposto no artigo 8º, n.º 3, do Código Civil, importa aqui também acolher aquele entendimento e, em conformidade, Concluir, como naqueles arestos, pela procedência do presente recurso da Fazenda Pública, com a consequente revogação da sindicada sentença, mais se julgando improcedente a impugnação judicial.

Com efeito e como ali (no acórdão invocado em primeiro lugar) bem esclarecedoramente se evidenciou mediante convocação da atinente e melhor doutrina (Teixeira Ribeiro, in *RLJ* 117, pag. 294,

Parecer da PGR in DR II Série de 04.06.93, Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, 42/43, Sousa Franco in *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 491 e seguintes) são " ... elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte. ";

Daí que, para a distinguir dos impostos, se acentue a bilateralidade ou unilateralidade dos tributos, supondo aquela " ... a existência de correspondência entre duas prestações; a primeira a pagar pelo utente do serviço e a deste, prestar pelo estado ou outra entidade pública "apesar de se não exigir ou impor" ... equivalência económica rigorosa entre o valor do serviço e o montante da quantia a pagar ... ".

Assim e uma vez que o art.º 72º, n.º 1, da Lei n.º 3-B/2000 que criou a questionada taxa sobre a comercialização de produtos de saúde destinada, além do mais, "ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacto social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo Infarmed."

Instituto a quem a lei, o DL n.º 455/99, de 18 de Novembro, no respectivo preâmbulo e designadamente no dispositivo do artigo 6º, atribui, acometendo, "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..." e a que especialmente comete, no n.º 3 deste preceito, tarefas atinentes à formulação da política de saúde, definição e execução de políticas de produtos de saúde, garantir a qualidade destes, assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às necessárias informações tendentes à utilização racional daqueles produtos, mais assegurando correspondentes e porventura necessários sistemas de vigilância.

Bem pode concluir-se os directos beneficiários da questionada taxa de comercialização criada pela indicada norma do Orçamento de Estado do ano de 2000 não são os importadores ou produtores daqueles produtos de saúde mas antes, isso sim, "...os cidadãos utentes ou consumidores ... a comunidade".

" ... está-se perante uma forma de financiar uma actividade do estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação ".

É assim de qualificar " ... a imposição em causa como um imposto ou, ao menos, como tributo que, dada a sua natureza, há-de ter tratamento constitucional semelhante". Já que, como não deixou de se evidenciar antes " ... não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto (Infarmed), de obstáculo jurídico à actividade da Johnson - cfr. art.º 44º, n.º 2, da LGT."

Porque assim, sujeita tal imposição ao regime estatuído pelo art.º 103º n.º 2 da CR, que impõe à lei ordinária conveniente delimitação da respectiva incidência em termos da sua determinabilidade e suficiente grau de densificação, compulsado o controvertido art.º 72º, n.º 3, da dita Lei do Orçamento de 2000, que, além do mais, estabelece incidir a taxa "obre 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 ... ".

Concretiza-se a incidência real do questionado tributo no volume de vendas de cada produto, sendo o seu valor pago mensalmente e com base nas respectivas vendas mensais.

Pois "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."

Porque assim e ao contrário do julgado importa considerar antes a circular 1/2000 e o impresso que criou "declaração de vendas" como mero regulamento executivo e instrumental, irrelevantes em sede de incidência do questionado tributo que, como se deixou explicitado, encontra conveniente determinabilidade e densificação no invocado preceito da lei do Orçamento de Estado para o ano de 2000, a saber, o art.º 72º, n.º 3, da Lei n.º 3-B/2000.

Subscreve-se também o entendimento que se acolheu nos invocados arestos quanto à alegada violação do direito comunitário (art.º 33º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 Mai 77, na redacção da Directiva n.º 91/680, do Conselho, de 16 Dez 91) traduzido no não acolhimento de tal alegação, já perante a invocada jurisprudência do TJCE (cfr. acórdãos de 17.09.97, processo C-28/96 - Fricarnes, SA, e Processo C.347/95 - UCAL; de 26.06.97, Careda, SA in *Collectânea de Jurisprudência*, I, pag. 3734 e de 13.03.97 Solisnor, SA, in *CJI*, pag. 5053) que, além do mais, esclareceu abranger apenas aquele preceito dita directiva a instituição ou manutenção pelos estados membros de " ... 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 IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, sendo o imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior..."

Pois que a aqui questionada imposição, a taxa de comercialização de produtos de saúde prevista pelo dito art.º 72º da Lei 3-B/2000 não assume ou revela qualquer das apontadas características. Daí que não ocorra violação do invocado art.º 33º daquela Directiva do Conselho.

Em face do exposto acordam os Juízes deste Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional, revogar a sindicada sentença e julgar antes improcedente a impugnação judicial apresentada pela ora Recorrida Johnson e Johnson, Limitada.

Custas pela Impugnante na 1ª Instância e neste Supremo Tribunal fixando-se, aqui, a procuradoria em 60%.

Lisboa, 22 de Outubro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 22 de Outubro de 2003.

Assunto:

Ampliação da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Se a sentença recorrida não fixou, de entre os factos alegados, os pertinentes para a aplicação das correspondentes normas jurídicas torna-se necessário, nos termos do artigo 729.º, n.º 3, do CPCivil, ampliar a matéria de facto averiguando da ocorrência ou não de tais factos com vista a constituir base suficiente para a decisão de direito.

Recurso n.º 707/03; Recorrente: Manuel da Silva Rodrigues e mulher; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Manuel da Silva Rodrigues e mulher recorrem da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 1.º Juízo, 1ª Secção, julgou improcedente a reclamação de créditos deduzida por estes pois que sendo credores de Anselmo Costa de Sousa não são credores do executado pelo que "na ausência de créditos a concurso a que haja que dar graduação, apenas haverá que na execução dar pagamento, segundo as suas regras aos créditos exequendos".

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

a) Ao julgar improcedente a reclamação de créditos dos ora recorrentes a sentença recorrida violou o artigo 759.º do Código Civil, que deve ser interpretado no sentido de caracterizar o direito de retenção como uma verdadeira garantia real das obrigações, o qual não se encontra sujeito a registo, produzindo efeitos em relação às partes e a terceiros independentemente dele.

b) De igual modo, houve violação do disposto no artigo 329.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril (Cód. Proc. Trib.), o qual deve ser interpretado no sentido de que podem reclamar os seus créditos os titulares de um direito real de garantia sobre os bens penhorados.

c) A legitimidade dos recorrentes para reclamarem o seu crédito resulta directamente do facto de serem titulares do direito de retenção sobre a fracção identificada e penhorada nos autos.

d) Sendo a sequela uma consequência necessária do direito real, como o titular do direito de retenção tem o direito de ser pago pelo produto do bem sobre o qual incide aquele direito de preferência a outros credores, mesmo hipotecários, a coisa que constitui a garantia está especialmente afectada ao cumprimento da obrigação que se reclama.

e) Assim, deverá entender-se que a pessoa do executado não prejudica aquela afectação jurídica.

f) Quando assim se não entenda, então deverá considerar-se que houve violação do artigo 56.º, n.º 2, do Código de Processo Civil de 1967 aplicável por força do artigo 2.º, alínea f), do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril (Cód. Proc. Trib.), o qual deverá ser in-

terpretado no sentido de que, no caso de se pretender fazer valer a garantia hipotecária, a execução tem de correr sempre contra o possuidor da coisa onerada, podendo até correr apenas contra ele.

g) Neste caso, e porque é do conhecimento officioso, deveria ter sido declarada a excepção dilatória de ilegitimidade do executado com a consequente absolvição da instância e anulação de todo o processado, incluindo a venda efectuada e ordenado o cancelamento dos registos da penhora e subsequentes, nos termos dos artigos 494.º, n.º 1, alínea b), e 495.º do Cód. Proc. Civil, aplicáveis por força do artigo 2.º, alínea f), do Cód. Proc. Tributário.

h) Deve considerar-se procedente a reclamação de créditos dos recorrentes, ou, se assim se não entender, ser declarada a ilegitimidade do executado.

A CGD pronuncia-se pela manutenção da sentença em apreciação.

O EMMP entende que o recurso questiona matéria de facto nas conclusões c) e f) pelo que é este STA incompetente em razão da hierarquia para apreciar o presente recurso.

Os recorrentes sustentam que o recurso não questiona matéria de facto mas apenas de direito pelo que será este STA competente para apreciar o presente recurso. Acrescentam que se assim se não entender desde já requerem a remessa dos autos ao TCA.

2. A sentença recorrida depois de afirmar que é executado Domingos Francisco de Almeida Pereira dos Santos, entretanto falecido e que nesta execução por mútuos hipotecários da CGD foram reclamados créditos pela:

- a Câmara Municipal de Almada;

- Manuel da Silva Rodrigues e esposa Maria Francisca de Oliveira Duarte; e

- José Manuel Martins de Almeida e João António Martins de Almeida acrescentou que em despacho liminar foram admitidos os créditos de Manuel da Silva Rodrigues e esposa, e do dito José Manuel, que se encontram penhorados, e objecto de venda, imóveis (fracções autónomas).

Referiu que por ainda não terem merecido pronúncia expressa a Câmara Municipal de Almada não pode ser admitida a concurso, na falta de direito real de garantia que suporte os créditos reclamados, razão que também justifica a improcedência da sua reclamação.

Entendeu que a referência de admissão em despacho liminar ao credor José Manuel se deverá considerar extensível ao credor João, autor no mesmo articulado, que só por simplicidade não teve expressa admissão.

Depois de afirmar que está votada à improcedência a reclamação da Câmara Municipal de Almada e que não formando a admissão liminar caso julgado, julgou improcedente a reclamação deduzida por Manuel da Silva Rodrigues e esposa Maria Francisca de Oliveira Duarte, conquanto não credores do executado (são antes credores de Anselmo Costa de Sousa), tal como comprova o por si alegado e título entretanto junto (cfr. fls. 60/3).

Igualmente julgou improcedente a reclamação apresentada por José Manuel Martins de Almeida e João António Martins de Almeida, já que, como se encontra documentalmente comprovado (cfr. certidão de fls. 47/8), não foi por estes observado o que a propósito dispõe o artigo 869.º, n.º 2 (exigência e consequência do n.º 4 deste artigo).

Terminou concluindo que na ausência de créditos a concurso a que haja que dar graduação, apenas haverá que na execução dar pagamento, segundo as suas regras, aos créditos exequendos.

3.1. O EMMMP entende que o recurso questiona matéria de facto nas conclusões c) e f) pelo que é este STA incompetente em razão da hierarquia para apreciar o presente recurso.

E em tais conclusões sustentam os recorrentes que a legitimidade para reclamarem o seu crédito resulta directamente do facto de serem titulares do direito de retenção sobre a fracção identificada e penhorada nos autos e que quando assim se não entenda, então deverá considerar-se que houve violação do artigo 56.º, n.º 2, do Código de Processo Civil de 1967 aplicável por força do artigo 2.º, alínea f), do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril (Cód. Proc. Trib.), o qual deverá ser interpretado no sentido de que, no caso de se pretender fazer valer a garantia hipotecária, a execução tem de correr sempre contra o possuidor da coisa onerada, podendo até correr apenas contra ele.

A afirmação, constante da alínea c) de que os recorrentes são titulares do direito de retenção sobre a fracção identificada e penhorada nos autos não controverte factos fixados no probatório ou que deviam ter sido fixados.

Limita-se a afirmar um conceito de direito a extrair de factos que a sentença deveria ter fixado.

E a alínea f) igualmente não questiona factos concretos ao afirmar que quando assim se não entenda, então deverá considerar-se que houve violação do artigo 56.º, n.º 2, do Código de Processo Civil de 1967 aplicável por força do artigo 2.º, alínea f), do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril (Cód. Proc. Trib.), o qual deverá ser interpretado no sentido de que, no caso de se pretender fazer valer a garantia hipotecária, a execução tem de correr sempre contra o possuidor da coisa onerada, podendo até correr apenas contra ele.

Com efeito o que pretendem os recorrentes é referir a violação destes preceitos normativos os quais devem ter a interpretação jurídica que os recorrentes entendem ser a mais adequada.

Do exposto resulta que as ditas conclusões não questionam matéria de facto pelo que não ocorre a suscitada incompetência em razão da hierarquia deste STA para conhecer do presente recurso.

3.2. A decisão recorrida na parte questionada afirma simplesmente o seguinte:

”Não formando a admissão liminar caso julgado, julga-se improcedente a reclamação deduzida por Manuel da Silva Rodrigues e esposa Maria Francisca de Oliveira Duarte, conquanto não credores do executado (são antes credores de Anselmo Costa de Sousa), tal como comprova o por si alegado e título entretanto junto (cfr. fls. 60/3).”.

Concluiu, por isso, que ”na ausência de créditos a concurso a que haja que dar graduação, apenas haverá que na execução dar pagamento, segundo as suas regras aos créditos exequendos”.

Não fixou a sentença em apreciação os factos pertinentes para poder concluir e este STA reapreciar quais os bens efectivamente penhorados, as garantias que sobre os mesmos incidiam e quais os contratos ou acções referentes aos bens penhorados pois que em termos factuais se limitou a afirmar o seguinte:

”Encontram-se penhorados, e objecto de venda, imóveis (fracções autónomas)”.

E para a definição de qualquer das soluções jurídicas em confronto necessário se torna que sejam fixados os factos pertinentes e que se prendem com saber quais os bens penhorados, que garantias sobre os mesmos incidem e de que garantias gozam os recorrentes e sobre que bens em concreto.

A fixação de tais factos, aos quais não se refere o probatório da decisão recorrida, torna-se relevante para determinar se os recorrentes têm ou não o direito que invocam e quais os limites e contornos deste.

Importa, por isso, num primeiro momento, apurar aqueles factos. Só depois de se apurarem tais factos deverá aos mesmos ser aplicado o correspondente direito.

Torna-se, por isso, necessário que sejam fixados os factos pertinentes para o que se torna necessário que o processo volte ao Tribunal Tributário da 1.ª Instância para que seja ampliada a matéria de facto, em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito, nos termos do artigo 729.º do C.P.Civil.

4. Assim sendo acorda-se em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida para que, naquele tribunal, seja ampliada a matéria de facto nos termos indicados, de modo a constituir base suficiente para a decisão de direito.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Outubro de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 22 de Outubro de 2003.

Assunto:

Imposto de selo sobre arrematações. Inconstitucionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

É organicamente inconstitucional, por violação do artº 165º, nº 1, al. i), da CRP, um regulamento camarário a que imponha pagamento de imposto de selo em casos em que esse imposto não é devido segundo a lei feita pela autoridade constitucional competente.

Recurso n.º 779/03; Recorrente: Rodrigues & Névoa, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Almeida Lopes.

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

1º Relatório:

Com base na falta de efeito translativo de propriedade de uma hasta pública de uma parcela de terreno edificável, operada em 8.10.92 pela Câmara Municipal de Braga, a contribuinte RODRIGUES & NÉVOA, Lda., deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de imposto de selo no valor de 19.410.000\$00, que pagou em 9.10.92.

Por sentença do Tribunal Tributário de Braga de fl. 45, foi a impugnação judicial julgada improcedente, pois a norma de incidência - o Regulamento certificado a fls. 29 a 31 - tributava em imposto

de selo as arrematações, e o que teve lugar foi uma arrematação, apesar de ter havido uma escritura pública posteriormente.

Essa sentença, após recurso, veio a ser confirmada por acórdão do antigo Tribunal Tributário de 2ª Instância, de fls. 74 a 77.

Tendo o acórdão da 2ª Instância sido anulado por acórdão deste STA, de fls. 114 e 115, o Tribunal Central Administrativo proferiu o acórdão de fls. 134 a 137 a confirmar a sentença recorrida.

Continuando a não se conformar, a contribuinte recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 143 e seguintes, nas quais concluiu pela inconstitucionalidade da norma de incidência, alegando que não houve uma verdadeira arrematação que tivesse de ser tributada em imposto de selo, que essa pretensa arrematação não passou de um procedimento administrativo para apurar o comprador e que a transmissão apenas se operou com a escritura pública de compra e venda.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o M^oP^o emitiu douto parecer nos termos do qual se deve conceder provimento ao recurso, de conformidade com a jurisprudência pacífica deste STA.

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

- A Câmara Municipal de Braga aprovou o Regulamento para Venda em Hasta Pública de uma parcela de terreno para construção (fls. 29 a 31);

- Em 8.10.92, a recorrente arrematou o prédio a que regulamento se reporta, tendo, nos termos deste, 9.10.92 o imposto do selo também ali referido, o do art^o 15^o da Tabela do respectivo Regulamento;

- Em 26.3.93 foi celebrada a escritura (fls. 23 a 28), tendo então a recorrente pago o imposto de selo nos termos da conta feita nessa escritura.

2.º Fundamentos:

A questão que vem posta desdobra-se em duas subquestões: inconstitucionalidade da norma de incidência do imposto de selo exigido pela arrematação do prédio - a que se seguia uma escritura pública - e ilegalidade do acto de liquidação, pois a norma de incidência refere-se a verdadeiras arrematações e não a procedimentos administrativos de identificação do maior lance e da pessoa que oferece um preço mais elevado.

O aqui relator também foi relator num acórdão do antigo Tribunal Tributário de 2ª Instância, proferido em 21.3.95 no Proc^o n^o 61 869, que tratou de um caso em tudo igual ao dos presentes autos, o qual foi assim sumariado:

I - A expressão "arrematação de bens imóveis" - utilizada no artigo 15^o da Tabela Geral do Imposto de Selo, deve ser interpretada em sentido jurídico, como acto translativo de propriedade sobre esses bens imóveis, que dispensa para esse efeito qualquer escritura notarial posterior;

II - Se um município aprovar um regulamento para venda de imóveis do seu domínio privado, e nele incluir um acto de arrematação e uma escritura notarial, deve o acto de arrematação entender-se como um mero concurso para apurar o candidato que oferece lance mais alto, a fim de com este candidato outorgar a escritura;

III - É organicamente inconstitucional, por violação do art^o 168^o, n^o 1, al. i), da Constituição da República, um regulamento camarário que imponha pagamento de imposto de selo em casos em que esse imposto não é devido segundo a lei feita pela autoridade constitucionalmente competente.

Após recurso de constitucionalidade, esse acórdão foi confirmado pelo Tribunal Constitucional no seu acórdão n^o 421/98, publicado na 2ª Série do *Diário da República* de 20.7.98.

Ora, o caso sub judice é em tudo semelhante àquele decidido pelo antigo Tribunal Tributário de 2ª instância, pelo Tribunal Constitucional, e pelo acórdão deste STA de 20.10.99, proferido no Proc^o 24.064, que confirmou o acórdão da 2ª Instância.

Só difere o terreno em causa, a pessoa do comprador e o regulamento camarário - pois foi aprovado um regulamento para cada parcela. De resto, este regulamento é em tudo igual ao regulamento cuja constitucionalidade foi apreciada pelo Tribunal Constitucional (fl. 29 a 31). Trata-se do Regulamento assinado pelo Presidente da Câmara de Braga em 4.9.1992, em cujo n^o VI se manda pagar imposto de selo de 6% do valor do custo de terreno (fl. 30).

Ora, este n^o VI, ponto 1, do Regulamento fotocopiado a fls. 29 a 31, é organicamente inconstitucional, por violação do art^o 165^o, n^o 1, al. i), da CRP, pois um presidente de câmara não tem poderes legislativos e não pode criar impostos, coisa que apenas à Assembleia da República, ou ao Governo com autorização legislativa daquela, cabe.

Recorde-se apenas que já depois do acto de liquidação impugnado, foi publicado o Decreto-Lei n^o 115/2000, de 4 de Julho, nos termos do qual, lavrado o auto de arrematação em hasta pública de imóveis pertencentes às câmaras, feito o depósito da totalidade do valor da transacção e paga a sisa, "será emitido o título de arrematação", considerando-se como data da transmissão a do dia em que se realizou a praça ou hasta pública. Se este diploma estivesse em vigor ao tempo do acto de liquidação, nem havia lugar a escritura pública, nem a pagamento de um segundo imposto de selo pela escritura pública. Sucede que, ao tempo do acto de liquidação, vigorava o Decreto-Lei n^o 394/84, de 26 de Dezembro, que apenas era aplicável às arrematações em hasta pública dos imóveis do Estado.

3^o Decisão:

Nestes termos, e com base em inconstitucionalidade orgânica da norma de incidência acima referida, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso, em revogar as decisões das instâncias, em julgar procedente a impugnação judicial e em anular o acto de liquidação impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Outubro de 2003. — *Almeida Lopes* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 22 de Outubro de 2003.

Recurso n^o 794/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: CON-TACTO - SOC. GEST. DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, S. A.; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1.^a Inst. do Porto, proferida em 03-01-03,

que julgou procedente a impugnação judicial, deduzida por Contacto Sociedade Gestora de Participações Sociais, S. A., contra a liquidação adicional de IVA e respectivos juros compensatórios, de 1993 a 1995, que consequentemente anulou.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«A) Como sociedade do tipo SGPS, a impugnante exerce, para efeitos de IVA, actividades isentas sem direito à 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. 23.º do CIVA, para efeitos de determinação do imposto dedutível, prevendo esta disposição duas modalidades para a determinação do direito à dedução:

Método de percentagem da dedução ou *pro rata*, como regra geral;

Método de 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 23.º CIVA, pois que nas Holdings se trata de vendas do «activo imobilizado» 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 art. 23.º 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 art.º 23.º 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 imobilizado, há que referir, que o normativo se refere às transmissões de bens do activo imobilizado que tenham sido utilizados na actividade da empresa, sendo que, a venda de acções e as respectivas mais valias não são bens do activo imobilizado utilizados na actividade da 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 art. 23.º do CIVA, no que respeita às operações financeiras apontadas.

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

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

O Ex.ºº Magistrado do MP, no seu parecer, excepcionou, todavia, a incompetência deste tribunal, em razão da hierarquia, por o recurso não versar apenas matéria de direito, atento o vertido nas preditas conclusões C) e D).

Ouvidas as partes, sobre a predita questão, nada vieram dizer. 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 impugnante foram efectuadas as liquidações adicionais de IVA, e respectivos juros compensatórios, relativo aos anos de 1993 à 1995, identificadas a fls. 60 dos autos, aqui dadas por reproduzidas.

Contra tais liquidações, deduziu a impugnante reclamação graciosa, a qual veio a ser indeferida parcialmente, de acordo com os fundamentos constantes de fls. 83 a 89 dos autos apensos, que aqui damos por integralmente reproduzidos.

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

A impugnante era detida pela «Sonae, SGPS, S. A.», na qual se centram um conjunto de serviços fundamentais ao grupo económico em que se inserem; assim, a «Sonae, SGPS, S. A.» factura os seus serviços à impugnante e esta, por sua vez, procede à (re)facturação, quase pelo mesmo valor, às suas participadas.

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

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, e desde logo, na dita conclusão c), a recorrente dá conta do entendimento da 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 art.º 23.º do CIVA».

O que refere em articulação com o constante do n.º 6 das alegações: que «nos termos da Informação n.º 1704, de 27-06-89, da DSCA do CIVA, prestada em consequência do pedido de esclarecimentos efectuado pela empresa-mãe do grupo - Sonae Investimentos-Sociedade Gestora de Participações Sociais, S. A. -, ao abrigo do art.º 14.º CPCI, sobre o enquadramento, em sede de IVA, da actividade exercida, designadamente sobre a possibilidade de utilização do método de afectação real total, com integral dedução do IVA suportado, não mereceu acolhimento»

Matéria factual que não consta da decisão recorrida.

E a respectiva relevância, ou não, para a justa decisão da causa, não pode ser equacionada para definir o Tribunal competente, antes há-de ser este, como tal, a apreciá-la.

Como é jurisprudência constante e uniforme deste tribunal, porque a sua competência se afere pelo *quid disputatum* que não pelo *quid decisum*, é indiferente, para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso.

Sendo que, como é jurisprudência do STA, versa matéria de facto o recurso em que se apontam factos que a decisão recorrida não fixou.

Cfr. por mais recentes, os Acds. de 09-04-03, Rec. 085103, 12-02-03, Rec. 01327102, 29-01-03, Rec. 1733/02, 21-01-03, Recs. 1739102 e 01621102.

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

Assim, tal fundamento factual do recurso importa a incompetência deste STA para dele conhecer, fazendo, antes, radicá-la no dito TCA. Termos em que se acorda julgar este STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Outubro de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa*. — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 22 de Outubro de 2003.

Assunto:

Impugnação. IVA. Utensílio. Estufa agrícola. Taxa reduzida.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A estufa agrícola não é um utensílio agrícola.

II — Logo, não está incluída no n.º 3.8 da Lista I anexa ao CIVA nem em qualquer outro número da citada Lista.

III — Logo, está sujeita a IVA à taxa normal e não à taxa reduzida.

Recurso n.º 919/03-30. Recorrente: José Crioulo Prior & Filhos, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **JOSÉ CRIUOLO PRIOR & FILHOS, Lda.**, com sede em Ponte de Vagos, Vagos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, as liquidações adicionais de IVA dos anos de 1991 a 1996.

Alega errónea quantificação e qualificação da matéria colectável.

Concretamente refere que a AF qualificou as estufas agrícolas como enquadráveis à taxa normal de IVA e não, como devia, à taxa reduzida.

O M.ºmº Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação procedente, anulando, em consequência, as liquidações impugnadas.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo.

Este, por acórdão de 5/11/2002, concedeu provimento ao recurso, revogou a sentença recorrida, julgando a impugnação improcedente.

Foi a vez da impugnante interpor recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. As "ESTUFAS AGRÍCOLAS" nunca integraram o elenco de bens referidos na verba n. 23 da "Lista I anexa ao IT".

2. As "ESTUFAS AGRÍCOLAS" não constituem "bens de equipamento", conforme foi decidido no douto Acórdão recorrido, mas sim "utensílios agrícolas" que, enquanto tal, eram (e continuam a ser) tributáveis, em termos de IV A, à taxa reduzida (de 8%, antes da alteração introduzida pela Lei 2/92, de 09/03, ao art. 18.º, n.º 1, alínea a), do CIVA, e de 5%, depois daquela alteração).

3. As referidas "ESTUFAS" são ".../ um instrumento de potencialização da produção agrícola e mesmo condição ou meio absolutamente necessário à produção de determinados produtos sazonais que doutra forma não seria viável produzir e isto devido às condições climáticas que propiciam."

4. O destino dessas "ESTUFAS AGRÍCOLAS", quer pela *composição* quer pelo *funcionamento*, em termos *objectivos*, só pode ser a *agricultura* e, em termos *subjectivos*, o seu *adquirente* só pode ser alguém que as vá utilizar em fins agrícolas.

5. Em termos literais, as "ESTUFAS AGRÍCOLAS" constituem um *utensílio*, ou seja, um «instrumento que serve para a fabricação de um produto ou para o exercício de uma arte ou indústria», *destinado à agricultura*, ou seja, «à arte de cultivar a terra para dela se obterem colheitas».

6. A mobilidade da estrutura móvel que as compõe permite que as mesmas possam ser deslocadas de um lado para o outro com relativa facilidade.

7. O elemento decisivo para que um bem possa ser qualificado como "Utensílio" não é a respectiva mobilidade ou imobilidade funcional, mas sim a característica de servir para a "fabricação de um produto ou para o exercício de uma arte ou indústria."

8. Por aplicação dos princípios gerais de interpretação (art. 11º da LGT), e atendendo à matéria de facto dada como provada, as "ESTUFAS AGRÍCOLAS" devem considerar-se incluídas no quadro dos *instrumentos*, dos *utensílios*, destinados à agricultura.

9. A interpretação do douto Acórdão recorrido, ao deixar de incluir as "ESTUFAS AGRÍCOLAS" no Tatbestand da Lista I do CIV A, por entender que na base do conceito de "Utensílios/.../agrícolas" está a ideia de mobilidade, parte do pressuposto de que o legislador disse mais do que aquilo que quis e, por isso, é restritiva da própria letra da lei.

10. Assim, o douto Acórdão recorrido fez uma verdadeira interpretação restritiva em matéria respeitante a um elemento essencial do imposto (taxa), o que lhe estava constitucionalmente e legalmente interdito (cfr. arts. 106º, n.º 2, 168º, n.º 1, alínea i), da redacção

vigente à data das liquidações impugnadas, 103º, n.º 2, e 165º, n.º 1, alínea l, da C.R.P., na redacção dada pela 4.ª Revisão Constitucional, e 8º da LGT).

11. As "ESTUFAS AGRÍCOLAS", atentas as suas características, sempre foram consideradas como "Utensílios/...agrícolas", e, por isso, *estavam abrangidas na verba 36 da Lista I do Código de Imposto de Transacções*.

12. Tendo em consideração que as "ESTUFAS AGRÍCOLAS" já faziam parte do elenco de bens referidos na verba 36 da Lista I do Código de Imposto de Transacções, a transposição da verba n. 23 daquele Código para o actual CIVA revelar-se-ia de todo desnecessária.

13. Depois da entrada em vigor do CIVA, as referidas "ESTUFAS AGRÍCOLAS" passaram a fazer parte da verba n.º 3.8 da Lista I do CIVA (bens sujeitos à taxa reduzida), cuja redacção era equivalente à da referida verba n.º 36 da Lista I do Código de Imposto de Transacções.

14. Pelo exposto, as "ESTUFAS AGRÍCOLAS" não podem deixar de ser consideradas como um utensílio agrícola e, por conseguinte, a respectiva transmissão não pode deixar de ser tributada, em termos de IVA, à taxa reduzida (de 8%, antes da alteração introduzida pela Lei n.º 2/92, de 09/03, ao art. 18.º, n.º 1, alínea a), do CIVA; e de 5%, depois daquela alteração), e nunca à taxa normal (de 17%, antes da alteração introduzida pela Lei 2/92, de 09/03, ao art. 18.º, n.º 1, alínea c, do CIVA; de 16% a partir daí até à entrada em vigor da Lei 39-B/94, de 27/12, data em que a taxa normal voltou aos 17%), como aconteceu nas liquidações adicionais de imposto impugnadas.

15. Ao assim não decidir, o douto Acórdão recorrido violou as normas do art. 18º, n.º 1, alínea a, do CIVA, da verba n.º 3.8 da Lista I do CIVA, da verba n. 2.16 da Lista II do CIVA, na redacção dada pelo art. 34º, n.º 5, da Lei 2/88, de 26/01, dos arts. 8º e 11º da LGT, e dos arts. 103º, n.º 2, e 165º, n.º 1, alínea i), da CRP, as quais deveriam ter sido interpretadas e aplicadas de acordo com as presentes alegações e conclusões.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Foi a seguinte matéria de facto que o TCA deu como provada:

1. A impugnante tem por objecto social o fabrico de sistemas de rega para a agricultura tendo iniciado esta actividade em 28.12.1977.

2. Do pacto social da impugnante consta o seguinte: «O objecto desta é o fabrico de sistemas de rega para a agricultura e qualquer outro ramo de comércio ou indústria mas somente com a finalidade de agricultura suinicultura ou pecuária.»

3. A impugnante desde sempre fabricou e vendeu exclusivamente utensílios e materiais, destinados à agricultura suinicultura e pecuária.

4. O destino das denominadas estufas agrícolas fabricadas e vendidas pela impugnante quer pela sua composição quer pelo funcionamento em termos objectivos só pode ser a agricultura e em termos subjectivos o seu adquirente só pode ser alguém que as vá utilizar em fins agrícolas.

5. As estufas agrícolas são compostas por uma estrutura móvel totalmente revestida de plástico, estrutura esta que se destina a cobrir a envolver uma área de terreno previamente preparada para o cultivo de produtos agrícolas que nela irão ser semeados.

6. Dentro da porção de terreno envolvida por tal estrutura móvel e com recurso às usuais alfaias agrícolas, a motocultivadores, tractores, etc., irão ser semeadas e cultivadas diversas espécies agrícolas designadamente morangos, todo o género de legumes e verduras: alfaces, tomates, feijão verde, couves, cenouras, etc... que de outra forma - não fosse o microclima propiciado por essa estrutura - não seria possível em determinadas épocas do ano.

7. Através de tais estufas agrícolas pretende-se pois criar condições climatéricas propícias ao cultivo de produtos agrícolas e hortícolas que não resistiriam às condições atmosféricas normais.

8. Essas estufas agrícolas para além de permitirem a obtenção de colheitas fora da sua época habitual possibilitam uma agricultura muito mais extensiva propiciando ao agricultor a obtenção de seis ou sete colheitas por ano (quando em condições normais apenas conseguiria obter no máximo três e ainda assim em menor quantidade e qualidade).

9. Pelo que quer da composição quer do funcionamento destas estufas agrícolas resulta que elas são objectivamente adequadas a permitir o melhor cultivo da terra de forma a que dela se possam obter mais e melhor colheitas e especialmente colheitas em determinadas épocas do ano.

10. Enquanto compradores dessas estufas a impugnante teve o Ministério da Agricultura, Escolas Técnico-profissionais, Agrícolas e essencialmente agricultores.

11. O Ministério da Agricultura tem necessidade de adquirir estufas agrícolas para experimentação e formação profissional.

12. Os agricultores compram essas estufas muitas vezes com recurso a subsídios concedidos pelo IFADAP.

13. Os adquirentes das estufas agrícolas utilizam-nas no âmbito da melhoria das estruturas agrícolas como um instrumento destinado a melhorar o cultivo da terra de modo a que dela se possam obter mais e melhores colheitas.

14. Quando vigorava o Imposto de Transacções o gerente da impugnante foi a Lisboa ao Ministério das Finanças para obter parecer sobre a taxa de imposto aplicável aos produtos que comercializava.

15. Ao gerente da impugnante foi então dado parecer escrito no sentido de que o equipamento para a agricultura estava sujeito à taxa reduzida do IVA.

16. Após entrada em vigor do IVA o gerente da impugnante foi informado (verbalmente) pela AF no sentido de que a venda do equipamento para a agricultura nomeadamente estufas continuava sujeito à taxa reduzida.

17. Durante o período a que respeitam as liquidações adicionais A AF fez três exames à escrita da impugnante sem que jamais tivesse sido levantada qualquer suspeita sobre a correcção do seu procedimento no que se refere à taxa (reduzida) do IVA que desde sempre aplicou às transmissões das estufas agrícolas.

3. A única questão a resolver é esta: as estufas agrícolas devem ser consideradas como utensílios, para efeitos de enquadramento na rubrica 3.8 da Lista I anexa ao CIVA?

O que é um utensílio?

A Grande Enciclopédia Portuguesa e Brasileira define-o como "qualquer instrumento de trabalho, de que se serve um artista ou um industrial" e também como "ferramenta" e "objecto que serve de meio ou instrumento para se fazer qualquer coisa".

E a mesma enciclopédia diz-nos que ferramenta é "qualquer utensílio ou instrumento usado nas artes e ofícios" ou o "conjunto desses utensílios".

Por sua vez, o *Novo Dicionário Aurélio* define utensílio como "tudo quanto serve para nosso uso", "qualquer instrumento de trabalho de que se utilize o artista, o operário ou o artesão", "objecto que tem utilidade como meio ou instrumento para alguma coisa".

Por sua vez, aquela Enciclopédia define a estufa nomeadamente como um "recinto envidraçado e aquecido, onde se guardam ou cultivam plantas que não podem suportar a temperatura ambiente, especialmente, entre nós, as plantas das regiões tropicais que não se dão no nosso clima mais frio".

Para este Dicionário, estufa é nomeadamente a "galeria envidraçada na qual se aquece artificialmente a atmosfera para cultura de plantas de climas quentes".

Para além de se poder dizer que a estufa, face aos novos e modernos processos, tem hoje uma dimensão mais vasta (por exemplo, há estufas revestidas de plástico) e permite não só a produção de alimentos e plantas de climas mais quentes mas também o cultivo de produtos sazonais em épocas que o clima exterior não permitiria, não é menos verdade que a estufa é uma estrutura tendencialmente fixa (embora amovível) onde, no seu interior se propiciam determinadas culturas que, no exterior, não se poderiam produzir, ao menos no momento.

E daí estarmos agora em condições de dizer se a estufa é ou não um utensílio agrícola.

Pois bem.

Se é verdade que a definição de utensílio não exija que se trate de instrumento móvel (mas apenas e só tendencialmente móvel) é óbvio que não comportará manifestamente as estufas.

A estufa não é um utensílio, não é um instrumento de trabalho, mas sim uma estrutura que impede que o clima (as adversidades climatéricas) prejudique o cultivo de determinados produtos.

Aliás, e neste aspecto a recorrida tem razão quando diz, nas suas alegações de recurso perante o TCA, que "a imagem (da estufa) que sugere ao entendimento do homem comum é de que o utensílio tem um carácter móvel e a estufa um carácter fixo; o primeiro é algo manobrável com a acção directa do braço do homem e a segunda é a protecção ou melhoria climatérica".

A nosso ver pois, o "recinto" ou "galeria", com determinadas características (a estufa) não é um utensílio agrícola.

Utensílios agrícolas serão assim não as estufas mas sim as alfaias, motocultivadores e tractores que permitem o cultivo, e que se contêm nas estufas (ver ponto 6 do probatório).

Como bem refere o EPGA junto do TCA "elas (as estufas) são antes grandes construções metálicas, mais semelhantes a armazéns que a simples "instrumentos de trabalho".

Ou até, como refere o EPGA junto deste STA, é de refutar a tese do recorrente que "leva à conclusão (cfr. nomeadamente a 7ª conclusão da sua alegação) inaceitável, de que estufas com alicerces e feitas de ferro e vidro (que as há) são utensílios e não construções ou equipamentos".

Entendemos assim, e definitivamente, que as estufas agrícolas não são utensílios agrícolas.

Pelo que as estufas não estão integradas no ponto 3.8 da Lista I anexa ao IVA (bens e serviços sujeitos a taxa reduzida - 5%).

Este ponto 3.8 tem correspondência com o n.º 36 da Lista I do Código do Imposto de Transacções (imposto que, como se sabe, foi substituído pelo IVA).

Pelo que a isenção do imposto de transacções (referida no probatório) não podia ter aqui enquadramento mas, como bem se anota no acórdão recorrido, no n.º 23 da citada Lista, onde se estatuiu tal isenção para "as máquinas, ferramentas e outros bens de equipamento afectos ao processo produtivo", sendo que uma tal disposição não tem hoje correspondência na correlativa lista anexa ao CIVA.

Concorda-se inteiramente com o seguinte extracto do acórdão recorrido, ao definir as estufas, para não as considerar abrangidas pela citada Lista I do CIVA:

"E efectivamente as estufas podem e devem ser consideradas como bens de equipamento atendendo à sua finalidade pois que no fundo são apenas abrigos artificiais que protegem as plantas contra o sol, geada, neve e vento e mesmo chuvas, propiciando condições climatéricas adequadas à germinação e cultivo de plantas que de outra forma era mais difícil ou mesmo impossível produzir".

É pois mais acertado qualificar as estufas como bens de equipamento e não como utensílios que, para nós, não são.

Nem vale falar em violação de preceitos constitucionais, ao defender-se que se está perante "uma verdadeira interpretação restritiva em matéria respeitante a um *elemento essencial* do imposto (taxa)". Nada disso. O que se diz é que no conceito de utensílio não cabem as alfaias agrícolas. Somente isto e nada mais.

Movendo-se nestes parâmetros, o acórdão recorrido não merece censura.

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

Lisboa, 22 de Outubro de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queirós*.

Acórdão de 22 de Outubro de 2003.

Assunto:

Ampliação da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Se o acórdão do TCA não tiver fixado matéria de facto suficientes para o julgamento do vício de falta de fundamentação do acto de liquidação, deve o STA ordenar a ampliação da matéria de facto, nos termos do artigo 729.º, n.º 3, do CPC.

Recurso n.º 927/03. Recorrente: Tiago Lopes Batista e Filhos L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Almeida Lopes.

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

1.º Relatório:

Com base em vício de forma por falta de fundamentação e em vício de violação de lei, a contribuinte TIAGO LOPES BAPTISTA & FILHOS, L.^{da}; com sede em Venda de Podentes, Panela, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de contribuição industrial, Grupo A, do ano de 1987, respectivo imposto extraordinário e contribuição de 1988.

Por sentença de fls. 261 e seguintes, do Tribunal Tributário de Coimbra, foi a impugnação julgada improcedente.

Após recurso da contribuinte, o Tribunal Central Administrativo, por acórdão de fls. 293 e seguintes, manteve a sentença recorrida.

Continuando a não se conformar, a contribuinte recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 316 e seguintes, nas quais concluiu por vício de forma do acto de fixação da matéria colectável por falta da sua fundamentação, pois entende que a fundamentação que foi feita é genérica, vaga conclusiva e contraditória.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o M.P. emitiu duto parecer nos termos do qual há deficiência do julgamento da matéria de facto pelo facto de o teor do acto tributário com a sua fundamentação não ter sido estabelecido no probatório.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vem dados como provados os factos que do probatório do acórdão recorrida constam, os quais aqui se consideram reproduzidos.

2.º Fundamentação:

Nas conclusões das alegações de recurso para este STA, a recorrente restringiu o objecto do recurso ao vício de falta de fundamentação da decisão de fixação da matéria colectável.

Com efeito, a recorrente sustenta que essa fundamentação foi feita por meio de um juízo conclusivo (conclusão 2), que não permita conhecer os rácios (conclusão 3), que assenta em factos desconhecidos (conclusão 4), que os fundamentos são contraditórios (conclusão 5) e que a jurisprudência não admite a fundamentação com fórmulas vagas (conclusão 6).

Isto é, o único vício assacado ao acto de liquidação impugnado é o da falta de fundamentação do quantum da matéria colectável apurado pelo Fisco.

Porém, o tribunal recorrido estabeleceu a matéria de facto que considerou provada, nela não incluindo matéria sobre o acto tributário com a sua fundamentação.

Por isso, este STA não pende fazer a aplicação do direito aos factos referentes á fundamentação do acto, pois não dispõe da mesma no probatório assente pela 2.ª instância.

Daí que exista deficiência no julgamento da matéria de facto. Ora, quando o Supremo entenda que a decisão de facto pode e deve ser ampliada, em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito, deve mandar voltar o processo ao tribunal recorrido para esse efeito (art. 729.º, n.º 3, do CPC).

3.º Decisão:

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em anular o acórdão recorrido, devendo os autos voltar ao TCA para ampliação da matéria de facto nos termos supradescritos.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Outubro de 2003. — Almeida Lopes (relator) — Fonseca Limão — Pimenta do Vale.

Acórdão de 22 de Outubro de 2003.

Assunto:

Recurso de despacho interlocutório e recurso da sentença final. Tribunal competente para conhecer de ambos.

Doutrina que dimana da decisão:

Interposto para o STA recurso de despacho interlocutório com subida diferida e, mais tarde, recurso da sentença final, falecendo à Secção de Contencioso Tributário do mesmo Supremo competência hierárquica para o conhecimento do primeiro (pois que nele não estabilizada a matéria de facto), na Secção homónima do TCA se radica a competência em razão da hierarquia para conhecer de ambos os recursos.

Recurso n.º 934/03-30. Recorrente: José Manuel Ferreira Gomes; Recorridos: Caixa Geral de Depósitos e outros; Relator: o Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Mendes Pimentel.

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

José Manuel Ferreira Gomes, com os demais sinais dos autos, não se conformando com a sentença de verificação e graduação de créditos de fls. 352-355, do 4º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa, dela interpôs, oportunamente, recurso para esta formação, rematando a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. Rosa Maria de Almeida Sobral apenas deve ser graduada em 2º lugar relativamente ao seu crédito ao sinal em dobro (ou seja, esc. 5 700 000\$00), pela indemnização do não cumprimento por parte dos executados do seu contrato-promessa, sobre o qual tinha direito de retenção, relativamente a 18% do produto da venda do imóvel executado, havendo violação na sentença recorrida do disposto no art.º 755º, n.º 1, al. f), combinado com os n.ºs 2, 3 e 4 do art.º 442º e no art.º 561º, todos do Código Civil e do preceituado no art.º 13º da Constituição.

2. A Caixa Geral de Depósitos (CGD) apenas deve ser graduada em 3º lugar quanto ao montante máximo de esc. 24 333 000\$00 de capital, juros e custas, face ao seu mútuo aos executados garantido por hipoteca registada, havendo violação na sentença recorrida do disposto nos arts. 693º, n.ºs 1 e 2, e 561º do Código Civil e no art.º 13º da Constituição.

3. O ora Rct. deve ser graduado em 4º lugar quanto ao valor da indemnização de esc. 11 400 000\$00, correspondente ao dobro do seu sinal no respectivo contrato-promessa, relativamente ao qual tem penhora por conversão de arresto, sobre o produto total da venda do imóvel executado, mostrando-se violados os arts. 822º, n.º 1, e 622º do Código Civil, conjugados com o art.º 846º do CPC, bem como o art.º 13º da Constituição, quando a sentença recorrida não individualizou aquela importância e a preteriu a créditos onde, ao reportar-se aos pedidos da CGD e da reclamante Rosa Sobral, e incluiu juros de mora sem garantia real;

4. As indemnizações moratórias a José Manuel Ferreira Gomes (constituída em 31 de Dezembro de 1987), à CGD (constituída a partir de 10 de Fevereiro de 1992) e a Rosa Maria de Almeida Sobral (constituída em 1994) devem graduar-se por esta ordem (em 5º, 6º e 7º lugares), como decorre das datas das respectivas antiguidades, sendo certo que a indemnização da Rosa Sobral só incide sobre 18% do produto da venda do prédio executado, enquanto a de José Gomes e a da exequente incidem sobre a totalidade deste produto. Assim, a sentença recorrida, ao fazer prevalecer as indemnizações moratórias de Rosa Sobral e da exequente sobre a de José Manuel Ferreira Gomes, violou, para além dos arts. 755º, n.º 1, al. f), 442º, n.ºs 2, 3 e 4, 561º, 693º, n.ºs 1 e 2, 822º, n.º 1, e 622º do Código Civil e 13º da Constituição, o art.º 407º do Código Civil, aplicável directa ou analogicamente.

Contra-alegando, a Rcd.ª CGD conclui:

a) Está provado que na execução foi penhorado, por auto de fls. 73, datado de 01.03.1991, um terreno com a área de 985,85 m², sito na Rua 7 de Junho em Leceia, que confronta a Sul com estrada nacional (Rua 7 de Junho), a Nascente com estrada nacional, a Poente com Américo F. Pedroso e a Norte com Maria C. Vitorino, onde se encontravam em construção 5 moradias geminadas designadas por A, B, C, D, e E, descrito na Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob o n.º 19 158, a fls. 97 do L.º B-67, tendo a penhora sido registada em 05.03.91;

b) Dessa descrição, que corresponde ao prédio penhorado e vendido nos autos, consta inscrita a constituição do regime de propriedade horizontal através da Ap. 5, de 24.02.92, e n.º 17. de 23.03.92, pelo que o dito prédio passou a ser constituído pela fracção A, com a percentagem de 24%, a B, C e D com 18% cada, e a E com a de 22%, com o valor venal de esc. 12 000 000\$00 e 11 000 000\$00, respectivamente a A e E, e as B, C e D de 9 000 000\$00 cada;

c) Os credores reclamantes Rosa Maria Ferreira Sobral e José Manuel Ferreira Gomes deram aos autos a sua reclamação, relativa às fracções D e B, que no produto da venda judicial correspondem a 18% cada;

d) O crédito do recorrente deverá ser graduado relativamente ao produto que couber à fracção B e o da reclamante Rosa Sobral no que couber à fracção D;

e) Os demais créditos — da reclamante Fazenda Pública e da exequente CGD — fruem de garantias que incidem sobre a totalidade do prédio penhorado — o da FP de privilégio creditório e o da CGD de hipoteca e penhora e, conseqüentemente, sobre todas as fracções em que o mesmo se veio a compor, pela sua submissão ao regime de propriedade horizontal, devendo ser graduados, atentas essas garantias, no lugar que lhes couber, com a limitação, no que se refere

a juros, ao que se dispõe no n.º 7 do artigo 341º do CPT (actual n.º 8 do artigo 267º do CPPT), que os juros de mora são devidos, relativamente à parte que for paga, até ao mês, inclusive, em que se tiver concluído a venda dos bens;

f) O deduzido recurso não merece provimento, pelos fundamentos em que se alicerça, Mas,

g) a sentença de verificação e graduação de créditos, de 24.02.2003, faz incorrecta aplicação da lei e, conseqüentemente, deve ser revogada;

h) Devendo os créditos reclamados por Rosa Maria de Almeida Sobral e José Manuel Ferreira Gomes, como supra já se concluiu, ser graduados sobre o produto que lhes couber relativo às fracções sobre que têm garantia real — fracções D e B, respectivamente, assim se dando cumprimento ao disposto no n.º 1 do artigo 865º do CPC e n.ºs 1 e 2 do artigo 824º do CC.

Por seu lado, a Rcd.ª Rosa Maria Almeida Sobral remata como segue a sua contra-alegação:

A) O art.º 755º, n.º 1, al. f), do CC não consente que seja cindido o crédito do beneficiário do direito de retenção quando este seja composto pelo valor determinado em função do disposto no art.º 42º e pelos juros de mora daí decorrentes;

B) O art.º 561º do CC, embora prescrevendo que possa haver autonomia do crédito de juros, não determina que haja sempre essa separação, nada consentindo que, no caso vertente, tal aconteça;

C) O crédito deve ser considerado uno, porque provém do mesmo acto — não cumprimento, imputável à outra parte — arts. 755º, n.º 1, al. f), e 804º e segs. do CC;

D) Bem andou, pois, o M.º Juiz *a quo* ao decidir como fez;

E) Porém, sem conceder, apenas subsidiariamente se admite que, caso não fosse a totalidade dos juros graduada em 2º lugar, sempre, nos termos do art.º 734º do CC, deviam ser aí graduados os juros respeitantes aos últimos dois anos;

F) Ao decidir como o fez, o M.º Juiz *a quo* interpretou e aplicou correctamente a lei aos factos, não tendo violado qualquer disposição legal ou constitucional e, muito menos, as invocadas pelo Recorrente.

O distinto PGA entende que este recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, sendo que na 4ª conclusão o Rct. enuncia factos não contemplados na matéria de facto estabelecida na sentença: as indemnizações moratórias a favor do recorrente, da CGD e de Rosa Maria de Almeida Sobral constituídas desde 31.12.87, 10.02.92 e 1994, respectivamente.

Como assim, é esta Secção do STA incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do objecto do recurso, antes do sendo o TCA.

Dado conhecimento às partes do parecer do EMMP, apenas o Rct. se manifestou a respeito, contrariando-o (fls. 435/6).

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

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

Na 4ª conclusão, o Rct. refere-se a "indemnizações moratórias a José Manuel Ferreira Gomes (constituída em 31 de Dezembro de 1987), à CGD (constituída a partir de 10 de Fevereiro de 1992) e a Rosa Maria de Almeida Sobral (constituída em 1994)", o que, para

o EMMP, são "factos não contemplados na matéria de facto estabelecida na sentença".

Mas, assim não é.

Na verdade, como bem nota o Rct. na sua resposta, "a qualificação das indemnizações moratórias por juros legais é matéria de direito". Com efeito, há-de ser lançado mão dos pertinentes textos legais que ficaremos a saber se há, ou não, lugar a "indemnizações moratórias" e desde quando.

Improcede, pois, a questão prévia em apreço.

Porém, a fls. 155, mostra-se interposto pela Caixa Geral de Depósitos recurso de despacho exarado a fls. 139-142, para este STA, recebido, a fls. 160, com subida diferida — "subirá com o recurso que vier a ser interposto da sentença de graduação dos créditos".

Na atinente alegação, logo apresentada com o requerimento de interposição, a CGD formula as seguintes conclusões:

1^a. Está provado nos autos que a credora reclamante Rosa Maria de Almeida Sobral, alegando ter direito de retenção contra os executados, veio aos autos de reclamação de créditos n.º 3/94, por requerimento de 28.06.91, a fls. 15 a 19, requerer que a graduação dos créditos, relativamente ao imóvel penhorado e vendido, aguardasse que obtivesse, na acção própria, sentença executável.

2^a. Nos termos do disposto no n.º 2, 2^a parte, do artigo 869º do CPCivil, a requerente deveria ter proposto tal acção, não só contra o executado, mas também contra o exequente e os credores interessados, facto que, para o efeito pretendido, não aconteceu.

3^a. Em vez de ter apresentado no tribunal *a quo*, dentro dos trinta dias posteriores àquele requerimento, uma "certidão comprovativa da pendência da acção", contra todos aqueles contra quem deveria ter sido intentada, limitou-se, por requerimento de 16.07.91, a fls. 23, a juntar cópia (duplicado) da p.i., com carimbo de entrada na Secretaria-Geral Comum de Lisboa.

4^a. Todavia, em vez de considerar que tal documento não era "certidão comprovativa da pendência da acção", como impõe o n.º 4 do art.º 869º do CPC e que também, naquela altura, não se observou o disposto no n.º 2 (2^a parte) do mesmo preceito legal, e concomitantemente ter-se pronunciado por declarar caducos todos os efeitos do requerimento apresentado, decidiu, quanto a nós mal, que tal documento tinha a mesma força probatória da certidão de teor e fazia prova da pendência da acção.

5^a. Ao decidir deste modo, o Mmo Juiz do Tribunal a quo violou a lei substantiva e adjectiva e, em especial, o disposto nos mencionados artigos 383º do CC e 174º e 869º do CPC.

6^a. Sobre caso análogo, já o S.T.J. se pronunciou no processo n.º 13 277 (2^a Secção).

Não houve contra-alegação.

Vejamos se nos assiste competência hierárquica para o conhecimento deste recurso intercalar, sabido a questão da competência absoluta desta formação é de conhecimento oficioso — artigos 3º da LPTA, 16º do CPPT e 101º e segs. do CPC.

No despacho recorrido proclamou-se provada a seguinte factua-
lidade:

A) Por dívida à CGD, foi instaurada execução fiscal contra Ernesto Gonçalves Castilho, Maria Amélia Ferreira Castilho, Manuel Gonçalves Antunes e Maria Rosa Pereira Ezequiel;

B) Em 28.6.91, na sequência da citação decorrente da convocatória de credores, alegando ter direito de retenção sobre o prédio urbano

composto por uma moradia designada por lote "D" e alegando não estar ainda munida de título executável, Rosa Maria de Almeida Sobral requereu que a graduação de créditos relativamente a tal imóvel penhorado aguardasse que ela obtivesse na acção própria sentença executável;

C) Em 16.7.91, no requerimento de fls. 23, requereu a junção do duplicado da P.I. de uma acção com processo ordinário intentada no tribunal cível de Lisboa, onde pedia a condenação dos ali 1.ºs e 2.ºs RR a pagarem-lhe esc. 14 300 000\$00, com juros legais, a declaração de que goza do direito de retenção sobre a moradia identificada, pelo crédito até àquela importância e a condenação de todos os ali RR a reconhecerem tais direitos;

D) Em tal duplicado consta um carimbo de "recebido em 28.6.91", também com a indicação "Secretaria-Geral Comum de Lisboa", carimbo esse subscrito com rubrica ilegível.

Exposto o quadro factual desenhado no despacho recorrido, cabe realçar que ele não nos revela o facto vertido pela Rct. CGD na 2^a conclusão do recurso dele interposto — a requerente não propôs a acção prevista no artigo 869º do CPC não só contra o executado e a exequente, mas também contra os credores interessados.

Outrossim não vislumbramos aí que, "sobre caso análogo, já o S.T.J. se pronunciou, no processo n.º 13 277 (2^a Secção)."

Como assim, temos que, no recurso intercalar, a recorrente CGD se socorre de factos de que no despacho recorrido não encontramos rasto, o que vale por dizer que a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de competência generalizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do ETAF.

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

É, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, al. b), do ETAF e 280º, n.º 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões (onde se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito — artigo 690º do CPC, sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do mesmo compêndio adjectivo), suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica é, tão só, verificar se o recorrente pede alteração

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

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

Isto assente, importa referir que segundo o artigo 21º, nº 4, do ETAF, "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância", estabelecendo, em consonância, o artigo 32º, nº 1, al. b), do mesmo Estatuto, que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito".

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

Articuladamente, diz-nos o artigo 280º, nº 1, do CPPT que "as decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso, ... a interpor ... para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo."

Em seguimento de tudo o exposto se conclui que o recurso per saltum do despacho de fls. 139-142 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. E, por incontornável arrastamento lógico, à 2ª Instância caberá o conhecimento do recurso interposto da sentença de verificação e graduação de créditos.

Termos em que se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer de ambos os recursos em referência, competência que assiste àqueloutro Tribunal Superior (neste sentido, v. ., *inter alia*, os acórdãos desta Secção de 22.XI.2000, rec. 25 349, e de 31.X.2000, rec. 24 520).

Custas pela recorrente CGD, fixando-se a taxa de justiça em 150 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 22 de Outubro de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *António Pimpão* — *Almeida Lopes* (vencido pois o STA é competente).

Acórdão de 22 de Outubro de 2003.

Assunto:

Reclamação de créditos da segurança social, IRC e IVA. Privilégio creditório mobiliário geral. Direito real de garantia.

Doutrina que dimana da decisão:

Os créditos da segurança social, IRC e IVA, na medida em que gozam de privilégio mobiliário geral, direito real de garantia, podem ser reclamados em execução fiscal.

Recurso n.º 946/03-30. Recorrentes: Ministério Público, Fazenda Pública e outro; Recorrido: Josiconstrói Empreiteiros, Lda.; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr Pimenta do Vale.

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

1 — Não se conformando com o despacho do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que rejeitou liminarmente os créditos reclamados pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e pela Fazenda Pública, respeitantes a contribuições e juros de mora e a IRC e IVA, dele vêm interpor o presente recurso, bem como o Ministério Público, formulando as seguintes conclusões:

A) Fazenda Pública

1. A Fazenda Pública reclamou créditos, referentes a IVA e IRC dos anos de 1999 a 2001 e 1998 respectivamente, conforme fls. 91 a 92 dos presentes autos.

2. Os referidos créditos reclamados pela Fazenda Pública, foram liminarmente rejeitados por carecerem de garantia real, nos termos dos arts. 240º e 246º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

3. Os créditos de natureza fiscal beneficiam de privilégios creditórios previstos no Código Civil.

4. Nos termos da lei, o privilégio creditório consiste na faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores de serem pagos com preferência em relação a outros — artº 733º do Código Civil.

5. O legislador ordinário tem atribuído em leis avulsas privilégios a determinadas entidades, de que são exemplo os privilégios para garantia de créditos pelas contribuições da segurança social (Dec.-Lei 103/80, de 9 de Maio).

6. Nos termos dos arts. 747º e 748º do Código Civil, encontra-se definida a ordem de graduação de créditos que gozam de privilégio mobiliário e de privilégio imobiliário, pelo que os credores são pagos pela ordem que resultar da aplicação daquelas disposições legais.

7. Face ao exposto, e tendo em atenção a doutrina e jurisprudência existente sobre os privilégios creditórios, a douda sentença incorreu em erro de direito na interpretação e aplicação das normas constantes nos arts. 240º, nº 1, e 246º ambos do CPPT e 866º do Código de Processo Civil.

B) Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social:

1. Nos termos dos arts. 10º e 11º do DL 103/80, de 09.05, 747º, nº 1, do C.C. os créditos por contribuições para a Segurança Social

e consequentes juros de mora gozam de um privilégio mobiliário e imobiliário geral, sem que se lhes faça qualquer restrição de eficácia.

2. O privilégio creditório como sendo 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 (artº 733º do C.C.).

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

4. A salvaguarda do interesse pública implica um privilégio creditório muito forte que permita o cumprimento adequado da obrigação constitucional atribuída ao Estado (artº 63º da C.R.P.).

5. Considerável jurisprudência se tem pronunciado neste sentido. C) Ministério Público:

1ª Na execução fiscal em causa foram penhorados três veículos automóveis, em 11 de Abril de 2001.

2ª. Os créditos reclamados pelo IGFSS, resultantes de contribuições em dívida, gozam de privilégio mobiliário geral, nos termos do estatuído no art. 10º do DL 103/80, de 9 de Maio.

3ª. Os créditos reclamados pela Fazenda Nacional, resultantes de IVA e de IRC, este inscrito para cobrança no ano da penhora, também, gozam de privilégio mobiliário geral, nos termos do disposto nos arts. 736º do CC e 108º do CIRC.

4ª O facto dos privilégios não valerem contra terceiros, titulares de direitos que, recaindo sobre as coisas abrangidas pelo privilégio, sejam oponíveis ao exequente, nos termos do disposto no art. 749º do CC, não lhes retira o carácter de garantias reais, para efeitos de reclamação de créditos.

5ª. Tal carácter real reflecte-se na preferência que é concedida ao credor de ser pago com preferência a outros credores (CC, *Anotado*, de Pires de Lima e Antunes Varela, I, 3ª edição, p. 724).

6ª. Se assim não se entendesse não se compreenderia a razão de tais privilégios, pois que, não podendo os créditos respectivos ser reclamados não poderiam os privilégios ser concretizados!

7ª. Ou seja, seguindo a doutrina da sentença recorrida, o legislador dava com uma mão o que tirava com outra. O que é inadmissível.

8ª. E, como é sabido, na interpretação da lei, deve ser tida, sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico (art. 9º do CC).

9ª. A douta sentença recorrida fez uma incorrecta interpretação e aplicação da lei, tendo violado os normativos incertos nos arts. 240º do CPPT, 865º, n.º 2, do CPP, 736º do CC, 10º do DL 103/80, de 9 de Maio, e 108º do CIRC.

Não houve contra-alegações.

O Ex^{mo} Magistrado do Ministério Público não emitiu parecer, atento o disposto no artº 109º, nº 3, da LPTA.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — O objecto do presente recurso consiste em saber se devem ou não ser admitidos os créditos reclamados por contribuições à Segurança Social, IRC e IVA, na medida em que gozam de privilégio mobiliário geral.

Esta questão foi recentemente apreciada por esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão de 2/7/03, rec. nº 882/03-30, cuja jurisprudência vamos aqui seguir, na medida em que não vemos motivo para a alterar.

Escreve-se nesse aresto que os créditos que gozam de privilégios mobiliário e imobiliário gerais, direitos reais de garantias, podem ser

reclamados em execução fiscal por créditos de impostos contra o devedor, "sendo que mal se compreenderia que apontando a lei...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".

Voltando ao caso dos autos e como vimos, respeitando os créditos reclamados a contribuições devidas à Segurança Social, que gozam de privilégio mobiliário e imobiliário geral (arts. 10º e 11º do Decreto-lei nº 103/80 de 9/5) e a IRC e IVA, que gozam também de idêntico privilégio mobiliário geral (arts. 108º do CIRC e 736º do CC, respectivamente), não podem, assim, tais créditos deixar de ser admitidos.

3 — Nestes termos, acorda-se em conceder provimento aos presentes recursos e revogar o despacho liminar recorrido, devendo o Tribunal *a quo* proferir outro despacho que não seja de indeferimento, se outras razões não houver em contrário.

Sem custas.

lisboa, 22 de Outubro de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 22 de Outubro de 2003.

Assunto:

Prazo de execução espontânea das sentenças e acórdãos dos Tribunais Tributários.

Doutrina que dimana da decisão:

Nos termos do artigo 146º, nº 2, do CPPT "o prazo de execução espontânea das sentenças e acórdãos dos Tribunais Tributários conta-se a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução, podendo o interessado requerer a remessa no prazo de oito dias após o trânsito em julgado da decisão".

Recurso n.º 951/03. Recorrente: Manuel Peixoto da Costa; Recorrida: Câmara Municipal do Porto; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Manuel Peixoto da Costa recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 3º Juízo, 1ª Secção, não declarou a inexistência de causa legítima de inexecução da sentença proferida nos autos principais.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1º. A sentença proferida nos autos principais, transitada em julgado em 18/10/2001, que anulou, por inconstitucionalidade dos Regula-

mentos Municipais aplicados, o despacho da Câmara Municipal do Porto de 22/01/1998, de liquidação da taxa de urbanização no processo de obras n.º 3547/96, não foi espontaneamente cumprido pela mesma Câmara Municipal do Porto, no prazo legal de trinta dias (Decreto-Lei n.º 256-A/77, art. 5.º);

2.º. Esta sentença também não foi cumprida no prazo de sessenta dias iniciado com o requerimento apresentado pelo recorrente em 06/03/2002, que se perfez em 07/05/2002 (Decreto-Lei n.º 256-A/77, art. 6.º, n.º 1);

3.º. A execução da sentença de tribunal fiscal faz parte do procedimento tributário pelo que o respectivo prazo se rege pela lei tributária em vigor à data, no caso o art. 50.º, n.º 3, do C.P.T. que corresponde ao actual art. 20.º, n.º 1, do CPPT;

4.º. Ao contar este prazo no termos do C.P.A. e ao considerar que, por isso e por se ter suspenso durante a audiência prévia, esse prazo terminou em 04/06/2002, a sentença recorrida violou também e além do mais, o referido normativo do n.º 3 do art. 50.º do C.P.T.;

5.º. A audiência prévia do recorrente, relativa ao acto renovado que se propunha praticar, foi efectuada pela Câmara Municipal do Porto por ofício de 09/05/2002 que o recorrente recebeu em 14/05/2002, ambas as datas posteriores do referido prazo de sessenta dias contado de acordo com o C.P.T.;

6.º. Os regulamentos de "Liquidação e Cobrança de Taxas e Licenças Municipais, de 1994" e da "Tabela de Taxas e Licenças, de 1996", ambos do Município do Porto, foram rectificadas por Aviso publicado no *Diário da República* de 04/07/2002, com entrada em vigor em 09/07/2002 no sentido de deles passar a constar a respectiva lei habilitante;

7.º. Esta publicação do *Diário da República* não refere a atribuição de eficácia retroactiva às referidas rectificações;

8.º. A execução de sentença proferida por tribunal fiscal por via da renovação do acto anulado pressupõe a possibilidade de repetição do acto anulado expurgado do vício que determinou a anulação do primeiro e deve ser praticado nas mesmas condições de facto e de direito desse mesmo primeiro acto;

9.º. A falta de atribuição de eficácia retroactiva às rectificações introduzidas em 04/07/2002 aos referidos Regulamentos Municipais, determina que as circunstâncias de direito que regulam o processo de obras desencadeado pelo recorrente em 1996 continuam a ser as que existiam à data da prática do acto anulado e que determinaram a anulação por inconstitucionalidade desse mesmo acto de 22/01/1998;

10.º. O novo acto extemporaneamente praticado pela Câmara Municipal do Porto em 01/08/2002, em pretensa execução de sentença anulatória, é também ele nulo por inconstitucionalidade decorrente da inconstitucionalidade dos regulamentos à luz do qual foram ambos os actos praticados (LGT, art. 12.º);

11.º. A natureza do vício determinante da anulação do primeiro acto, por não terem sido retroactivamente rectificadas os regulamentos aplicados, obsta à prática de acto expurgado do mesmo vício de inconstitucionalidade.

18. Nestes termos deve ser concedido provimento ao presente recurso, ser revogada a sentença recorrida e deferido todo o peticionado pelo recorrente.

A Câmara Municipal do Porto apresentou contra-alegações defendendo a manutenção da sentença recorrida sustentando, em síntese,

que Quanto à questão da intempestividade da execução, para além dos prazos do DL 256-A/77, de 17/06, se contarem nos termos do art. 72.º do C.P.A., por força do n.º 2 do art. 146.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, não estava a C.M.P. ainda obrigada à execução espontânea de sentença pois que no caso em apreço, não foi remetido nem requerida a remessa do processo para a C.M.P., pelo que sempre improcederia nos termos da lei as alegações da recorrente nesta matéria.

Acrescenta que quanto à questão da legalidade da execução da sentença, conforme decidiu o Tribunal recorrido, "a C.M.P. procedeu à renovação do acto anulado, expurgando-se do vício que a sentença lhe apontara e que havia sido determinante da respectiva anulação. Fê-lo de modo inteiramente legal, na exacta medida em que o regulamento aplicado na liquidação foi aquele que vigorava à data do facto tributário, entretanto rectificado" sendo irrelevante o argumento de não ter sido atribuída eficiência retroactiva à rectificação do Regulamento publicado no *Diário da República* de 04.07.2002, dado que o novo acto de liquidação é posterior à rectificação uma vez que se o acto é posterior, não se pode sequer falar em aplicações retroactivas do Regulamento, sendo certo que esta será válida e plenamente eficaz para todos os actos de liquidação futuros conforme entendeu o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 639/95, publicado do *Diário da República* n.º 67, II Série, de 19.03.1996, onde se conclui que "*Não tendo constado na publicação de um Edital a menção de lei habilitante de regulamento nele contido (...), mas tendo sido publicada uma rectificação a corrigir aquele erro material, não deve conhecer-se do pedido de inconstitucionalidade das normas daquele diploma regulamentar, uma vez que, cumprido esse dever da citação da lei habilitante inexistente para o futuro a invocada inconstitucionalidade formal.*"

O EMMP entende que deve ordenar-se a ampliação da matéria de facto pois que para decidir de direito importa, antes de mais, saber se, quando foi deduzido o pedido de declaração de inexistência de causa legítima de inexecução, já tinha decorrido ou não o prazo legal para a execução espontânea da sentença pois que o art.º 146.º, n.º 2, do CPPT dispõe que esse prazo só começa a correr da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão competente para a execução da sentença.

Como essa data não está estabelecida na sentença recorrida importa mandar apurar esse facto em face do sustentado a esse propósito nas contra-alegações sendo certo que dada a natureza do prazo estabelecido no art.º 5.º do DL 256-A/77, de 17-6, essa indagação é oficiosa não dependente dos factos alegados pelas partes.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) O requerente interpôs, em 2 de Fevereiro de 1998, impugnação judicial do acto de liquidação de taxas de urbanização e por área de estacionamento efectuado pelos serviços da CMP.

b) Por sentença transitada em julgado em 18 de Outubro de 2001, veio a referida impugnação a ser julgada procedente com a consequente anulação do acto impugnado com o fundamento consistente em o Regulamento que serviu de base à liquidação não dispor de menção da lei habilitante.

c) Em 6 de Março de 2002, o requerente enviou à CMP requerimento a solicitar a execução da referida sentença nos termos que constam de fls. 12 e 13 e que aqui se dão por reproduzidos.

d) Em 7 de Maio de 2002, o Departamento de Contencioso Tributário e Execuções Fiscais elaborou parecer cujo teor consta de fls. 9 a 16 do processo administrativo apenso e que aqui se dá por reproduzido.

e) Em 14 de Maio de 2002 e 13 de Maio de 2002, o exequente e os seus mandatários foram notificados para se pronunciarem em sede de audiência prévia, no prazo de 10 dias, sobre a intenção da CMP de indeferir o pedido de reembolso e proceder à liquidação da taxa de urbanização em causa.

f) Em 8 de Agosto de 2002 e 6 de Agosto de 2002, foram o requerente e os seus mandatários notificados do acto de liquidação praticado pela CMP em execução da sentença referida.

g) Em 4 de Julho de 2002 foi publicada em Diário da República a rectificação dos regulamentos de Liquidação e Cobrança das Taxas e Licenças Municipais de 1994 e da Tabela de Taxas e Licenças de 1996, no sentido de nestes passar a constar menção expressa à lei habilitante, conforme consta de fls. 49 cujo teor aqui se dá por reproduzido.

3.1. Perante o quadro factual exposto a sentença proferida no Tribunal Tributário de 1ª Instância entendeu que importava saber se a sentença proferida por este Tribunal nos autos de impugnação judicial de que os presentes constituem apenso se mostra ou não exatada tendo respondido afirmativamente a tal pergunta.

É que por sentença transitada em julgado em 18 de Outubro de 2001, foi aquela impugnação julgada procedente com a consequente anulação do acto de liquidação impugnada por ocorrer inconstitucionalidade formal decorrente de o Regulamento que serviu de base à respectiva liquidação não dispor de menção da lei habilitante.

Que em 7 de Março de 2002, o requerente fez entrar na CMP requerimento executivo da dita sentença pelo que estabelecendo o art. 6º do DL 256-A/77, de 17 de Junho, que a sentença deve ser integralmente executada no prazo de sessenta dias, a contar da apreensão de requerimento executivo, salvo ocorrência de causa ilegítima de execução tal prazo de sessenta dias terminaria em 4 de Junho de 2002, nos termos do art. 72º do Código do Procedimento Administrativo.

Segundo a sentença em apreciação antes da consumação de tal prazo a CMP notificou o Requerente para exercer o direito de audiência prévia, o que suspendeu o decurso daquele mesmo prazo, nos termos do art. 100º, n.º 3, do CPA.

Acrescentou, ainda, que a CMP, com vista à execução da sentença, produziu novo acto de liquidação expurgado do vício formal de que padecia o anterior, porquanto, no entretanto, a Assembleia Municipal rectificou o Regulamento que serviu de base à liquidação, no sentido de dele passar a constar a referência à lei habilitante, antes omissa pelo que sendo acto inquinado de vício de forma é renovável podendo a Administração praticar um novo acto que não reincida no vício determinante da anulação.

Concluiu a sentença em apreciação que a CMP procedeu à renovação do acto anulado, expurgando-o do vício que a sentença lhe apontara e que havia sido determinante da respectiva anulação e fê-lo de modo inteiramente legal pois que o regulamento aplicado na liquidação foi aquele que vigorava à data do facto tributário, entretanto rectificado.

3.2. Sustenta o EMMP que deve ordenar-se a ampliação da matéria de facto pois que para decidir de direito importa, antes de mais,

saber se, quando foi deduzido o pedido de declaração de inexistência de causa legítima de inexecução, já tinha decorrido ou não o prazo legal para a execução espontânea da sentença uma vez que o artº 146º, n.º 2 do CPPT dispõe que esse prazo só começa a correr da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão competente para a execução da sentença.

Acrescenta que essa data não está estabelecida na sentença recorrida pelo que importa mandar apurar esse facto.

Estabelece o artigo 146º, n.º 1 do CPPT que são admitidos no processo judicial tributário, além do mais, o meio processual de execução dos julgados que será regulado "pelo disposto nas normas sobre o processo nos tribunais administrativos".

Acrescenta, contudo, o n.º 2 do mesmo preceito normativo que "o prazo de execução espontânea das sentenças e acórdãos dos Tribunais Tributários conta-se a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução, podendo o interessado requerer a remessa no prazo de oito dias após o trânsito em julgado da decisão".

Sendo aplicável à situação dos autos os diversos preceitos constantes do DL 256-A/77, de 17-6, o certo é que antes da aplicação das normas para que aquele n.º 1 remete não pode deixar de se aplicar o preceito constante do acabado de referir n.º 2 por se referir especificamente à execução de sentenças e acórdãos proferidos nos tribunais tributários.

E para se saber da tempestividade ou não do presente meio processual de execução de julgado necessário se torna apurar da data em que o processo foi remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução e se o interessado requereu ou não a remessa à mesma entidade no prazo estabelecido no mencionado preceito legal.

É que o prazo para a execução espontânea só se inicia a partir do momento em que o processo, no qual foi proferida a decisão a executar, é remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução.

A fixação de tais factos, aos quais não se refere o probatório da decisão recorrida, torna-se relevante para determinar se o requerente estava ou não em tempo para instaurar o presente meio processual de execução de julgado.

Importa, por isso, num primeiro momento, apurar aqueles factos.

Só depois de se apurarem tais factos deverá aos mesmos ser aplicado o correspondente direito.

Torna-se, por isso, necessário que sejam fixados os factos pertinentes para o que se torna necessário que o processo volte ao Tribunal Tributário da 1ª Instância para que seja ampliada a matéria de facto, em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito, nos termos do artº 729º do C.P.Civil.

4. Assim sendo acorda-se em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida para que, naquele tribunal, seja ampliada a matéria de facto nos termos indicados, de modo a constituir base suficiente para a decisão de direito.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Outubro de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 22 de Outubro de 2003.**Assunto:**

Oposição à execução fiscal. Impugnação judicial da liquidação. Convolação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A consequência de o oponente se fundar, exclusivamente, na ilegalidade em concreto do acto de liquidação, é, em regra, o prosseguimento do processo sob a forma de impugnação judicial.*
- 2 — *Não obsta à convolação o facto de já ter sido deduzida impugnação judicial que findou pela absolvição da instância da Fazenda Pública, pois o caso julgado formal assim formado não impede o prosseguimento da oposição, seja nesta forma processual, seja na de impugnação judicial.*

Recurso n.º 976/03. Recorrente: Joaquim António Coelho Palminha; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. JOAQUIM ANTÓNIO COELHO PALMINHA, residente em Lisboa, recorre da sentença do M.º Juiz da 1ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a oposição à execução fiscal instaurada para cobrança de dívida de contribuições à segurança social e que contra si reverteu, como responsável subsidiário, enquanto sócio da inicialmente executada.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

O ora recorrente apresentou oposição à execução, com fundamento na ilegalidade, em concreto, da liquidação da dívida.

2.

O referido fundamento admitia impugnação — arts. 120º e 11.º, nº 3, do C.P.T — pelo que a forma de processo a utilizar pelo recorrente deveria ter sido a impugnação.

3.

Face ao exposto, o M.º Juiz *a quo* deveria ter mandado seguir a forma de processo de impugnação, em vez de julgar improcedente a oposição. Até porque

4.

A oposição continha todos os elementos de facto e meios de prova necessários à justa composição do litígio e tendentes a apreciar a pretensão do recorrente,

5.

A oposição foi apresentada dentro do prazo em que o poderia ser a impugnação.

6.

Pelo que o que está em causa é a incorrecta forma de processo utilizada pelo recorrente, o que não poderá dar origem à impro-

cedência da oposição, mas antes à correcção, oficiosa, da forma de processo,

7.

Ainda que tal correcção importe a eventual anulação dos actos que não possam ser aproveitados e a prática dos que forem necessários para que o processo se aproxime tanto quanto possível da forma estabelecida na lei — regra do aproveitamento ou economia dos actos.

8.

Neste sentido, veja-se, por todos, o Ac. STA de 7/11/01, Proc. 026297, in www.dgsi.pt/jsta.

9.

A sentença recorrida violou o disposto no nº 3 do art. 97º da Lei Geral Tributária.

Termos em que:

Deverá ser concedido provimento ao recurso, sendo revogada a sentença recorrida e substituída por despacho de correcção da forma de processo.»

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, outro sendo, por isso, o tribunal competente para o apreciar.

1.4. Notificado deste parecer, o recorrente vem defender que não suscita qualquer questão de facto no recurso, sendo este o Tribunal competente, em razão da hierarquia, para o apreciar.

1.5. O processo tem os vistos dos Ex.ºs Juizes-Adjuntos.

2. A sentença recorrida é, na parte interessante, deste teor:

«(...).

Alega, em síntese, que a dívida exequenda não existe, uma vez que nos meses a que se referem as contribuições não estavam trabalhadores ao serviço.

(...).

O oponente deduz a sua oposição convocando como norma legal o disposto no art.º 286º, nº 1, al. a), do CPT.

(...).

Convirá só lembrar que, como está documentalmente suportado:

— a execução pendente contra o oponente, após reversão, para cobrança de contribuições para a Segurança Social devidas pela originária devedora FIANCAMAR — Investimentos Turísticos, Limitada (cfr. fls. 23, 50).

A lógica argumentativa do oponente de modo algum se enquadra no fundamento de lei avançado; a inexistência do imposto não se confunde com a inexistência do facto tributário.

Nem em qualquer outro fundamento se vislumbra em prol do oponente.

”A apreciação da legalidade da liquidação das contribuições para a segurança social não pode ter lugar em processo de oposição” — Ac. de 14/07/92, do Tribunal Tributário de 2ª Instância, Proc. nº 59.024.

Nem há que decidir do que já está decidido (cfr. fls. 78 e ss.).

O Tribunal decide, pelo exposto:

— julgar improcedente a oposição (...).».

3.1. Importa começar por verificar a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso.

Essa competência é questionada pelo Ex.º Procurador-Geral Adjunto, que se funda em o recurso não se estribar, exclusivamente, em matéria de direito, já que, na conclusão 5ª das suas alegações,

o recorrente suscita uma questão de facto, ao alegar que “a oposição foi apresentada dentro do prazo em que o poderia ser a impugnação”.

Ora, se sabemos a data em que foi apresentada a oposição, pois essa é uma ocorrência processual revelada, directamente, pelo próprio processo, designadamente, pelo carimbo de entrada que ostenta no rosto, já não sabemos aonde se situa o termo do prazo de pagamento voluntário das contribuições exequendas, determinante para definir o limite temporal em que era lícito impugnar, nos termos do disposto no artigo 123º, nº 1, alínea a), do Código de Processo Tributário (CPT), então em vigor.

Deste modo, o conhecimento dos fundamentos do recurso implicaria que este Tribunal fizesse um juízo probatório que lhe permitisse afirmar a data em que ocorrera o termo final do prazo para o pagamento voluntário do tributo liquidado e, agora, coercivamente exigido.

Tem razão o Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto: pois, nos termos da já referida alínea a) do nº 1 do artigo 123º do CPT, que rege o caso, por ser a norma vigente ao tempo, a impugnação deve ser apresentada no prazo de 30 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário do tributo. Deste modo, é regra que a afirmação de que se está em tempo para impugnar implica o apuramento de um dado de facto: o termo do prazo para o pagamento voluntário.

Acontece, porém, que o termo do prazo para o pagamento voluntário não é, de acordo com as demais alíneas do falado artigo 123º nº 1, o único marco temporal atendível para computar o prazo para a impugnação. Além de outros, que agora podemos ignorar, é relevante o momento da citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal — cfr. a alínea c) do aludido artigo e, ainda, o nº 3 do artigo 11º, também do CPT.

Portanto, sempre que o impugnante seja alguém contra quem a execução fiscal reverteu, como responsável subsidiário, o termo inicial do prazo para a dedução da impugnação coincide com a data da sua citação para a execução, e não com o termo do prazo para o pagamento voluntário, já que tal prazo, quanto a ele, ainda não começara a correr, antes da citação efectuada na sequência da reversão.

Portanto, quando o recorrente afirma que «a oposição foi apresentada dentro do prazo em que o poderia ser a impugnação», não está a dizer nada que implique, por parte do tribunal, a necessidade de fazer um juízo sobre o momento em que terminou o prazo para pagamento da dívida exequenda. Neste caso, o único facto que subjaz à afirmação do recorrente, e que ao Tribunal importa conhecer, é a data em que ocorreu a citação para a execução fiscal, pois tudo o resto é direito, uma vez que a lei manda atender àquela data, quer para definir o termo do prazo em que é possível deduzir oposição à execução, quer para fixar aquele em que pode ser impugnado o acto tributário de liquidação.

Logo, no presente caso, e porque, de acordo com os factos fixados, o recorrente foi chamado à execução fiscal mediante reversão, é de concluir que, estando em tempo para se opor, do mesmo modo estava em tempo para impugnar, porquanto é mais restrito o prazo para a oposição do que para a impugnação — cfr. os artigos 123º, nº 1, alínea c), e 285º, nº 1, do CPT.

E, deste modo, nenhuma questão de facto vem posta a este Tribunal, assim competente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso.

3.2. A única razão de discordância do recorrente, relativamente à sentença que contesta, radica no facto de o M.^{mo} Juiz *a quo* ter

julgado improcedente a oposição, em lugar de mandar seguir, officiosamente, a forma processual adequada, uma vez que, segundo a sentença, a oposição fundava-se na ilegalidade, em concreto, da dívida exequenda, e esse é tema a tratar no meio processual impugnação judicial, e não na oposição à execução.

Dispõe o artigo 98º, nº 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, já em vigor aquando da prolação da sentença recorrida, que «em caso de erro na forma de processo, este será convalidado na forma do processo adequada, nos termos da lei». No mesmo sentido vai o artigo 97º, nº 3, da Lei Geral Tributária, ao estabelecer: «ordenar-se-á a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei».

É certo, por outro lado, que a razão por que a oposição foi julgada improcedente foi, apenas, o vir invocada a ilegalidade da liquidação das contribuições exequendas, e tal não se integrar em nenhuma das alíneas do nº 1 do artigo 286º do CPT, servindo, porém, de fundamento à impugnação judicial do acto tributário.

Deste modo, a questão é, na realidade, como pretende o recorrente, de inadequação da forma processual adoptada, pois a impugnação judicial, e não a oposição à execução, é o meio processual ajustado para discutir a ilegalidade do acto tributário de liquidação.

Acresce que o efeito jurídico perseguido pelo oponente é susceptível de ser atingido através da impugnação judicial da liquidação: o que ele pede é que se reconheça como «inexistente a obrigação de pagamento da quantia exequenda», o que vale por dizer que deve ser declarada ilegal a liquidação e, como consequência da sua anulação, a insubsistência da obrigação de imposto dela nascida.

Por último, não se suscitam dúvidas quanto à tempestividade da apresentação da petição, enquanto petição de impugnação, conforme já se viu.

Em sùmula, não se patenteiam obstáculos a que a sentença impugnada tivesse concluído pela convolação do processo para a forma de impugnação judicial.

3.3. Sucede, todavia, que a sentença absolutória, depois de afirmar que não vale como fundamento de oposição à execução fiscal a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, produz esta afirmação: «Não há que decidir do que já está decidido (cfr. fls. 78 e segs.).»

A frase, assim desgarrada, parece enigmática; mas fica mais inteligível se se atender aos documentos para que remete, através dos quais se fica a saber que o ora recorrente deduzira impugnação do acto tributário de liquidação correspondente à dívida exequenda, e que em tal impugnação judicial a Fazenda Pública foi absolvida da instância (vide a sentença de 2 de Abril de 2002, fotocopiada a fls. 79, verso).

Deste modo, subjacente àquela asserção estará este raciocínio: tendo sido deduzida impugnação, julgada, já, no momento de proferir sentença no presente processo (de oposição), não tinha cabimento mandar seguir como impugnação judicial a petição de oposição apresentada pelo recorrente: a impugnação judicial fora já deduzida, e findara com a aludida sentença (no processo de impugnação).

Mas fica sem se saber se de tal sentença foi ou não interposto recurso jurisdiccional, ou seja, se transitou em julgado, ou não.

Ao que acresce ignorar-se se os fundamentos da impugnação e da oposição são inteiramente os mesmos, e igual o pedido, de modo a poder afirmar-se a identidade do pedido e da causa de pedir.

De onde resulta que, seguramente, a sentença dada na impugnação judicial não fez qualquer caso julgado material cujo respeito obste ao prosseguimento do presente processo, corrigindo-se, ou não, a sua forma.

Quando muito, ter-se-á formado caso julgado formal, válido dentro do processo de impugnação judicial em que a sentença foi prolatada, e relativo à relação jurídica processual, mas desprovido de força fora do mesmo processo.

Assim, o único efeito possível do caso julgado formal que pode ter-se formado — sem que seja certo que aconteceu —, respeita à extinção da relação jurídica processual naquele processo de impugnação, por força da litispendência que se julgou verificada.

Mas, obviamente, tal não tem, nem pode ter, efeito impeditivo do prosseguimento do outro processo relativamente ao qual se verificou a litispendência — a presente oposição à execução. De outro modo, encerrar-se-ia o oponente/impugnante num labirinto sem saída: a ilegalidade da liquidação não podia ser discutida na impugnação judicial, porque esta foi impedida de prosseguir, face à ditada litispendência; e não podia ser apreciada no processo iniciado como oposição, por esta não ser a forma processual adequada, e não ser viável a convalidação como impugnação judicial, por já haver uma impugnação finda, por sentença que não foi de mérito.

Numa palavra, nada há que obste ao prosseguimento do presente processo, na forma processual adequada, para que, afinal, se defina a situação jurídica do recorrente, não apreciada ainda, em processo nenhum.

Procedem, pois, as conclusões das alegações do recorrente.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, para que o processo prossiga seus termos, na forma do processo de impugnação judicial, com observância do disposto no artigo 199.º do Código de Processo Civil.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Outubro de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 22 de Outubro 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 1015/03-30. Recorrente: GDL - Sociedade. Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

G.D.L. - Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, S.A., inconformada com a sentença, a fls. 644 e seguintes, do M.º Juiz do T.T. de 1.ª Instância de Lisboa, que lhe julgou apenas parcialmente procedente a impugnação que havia deduzido, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além de mais, afirma:

"De resto, e no que respeita aos Avisos de Pagamento ao pagamento de "licença de ocupação de via pública", referentes ao ano de 2000, emitidos pela CM Lisboa, no valor de Esc. 223.972.000\$00, ou sejam € 1.117,167.63, inexistiu qualquer acto de legítimo licenciamento da ocupação da via pública e ou do subsolo e do devido procedimento administrativo correspondente, no caso dos autos (conclusão II).

A C M Lisboa não tem competência nem legitimidade quer para atribuir a licença em apreço quer para aplicar a taxa correspondente, à recorrente, unicamente com base no artigo 19.º da nova Lei das Finanças Locais (Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto); (conclusão III).

Nos termos da Lei que aprovou as bases gerais da concessão do serviço público de fornecimento de gás e do título contratual deste, a CM Lisboa ficou privada dos poderes de administração da porção do subsolo que viesse a ser necessária para a instalação das infra-estruturas adequadas ao estabelecimento da concessão - artigo 15.º, alínea c), do D.L. N.º 374/89, de 25/10 (conclusão IV).

Por se tratar de um serviço público, no qual o próprio Estado é o concedente, foi até dispensado o licenciamento municipal para a realização de quaisquer obras inerentes à rede de distribuição n.º 3, alínea b), do artigo 13.º do D.L. 374/89; Bases IV e V anexas ao D.L. 33/91 de 16/1; e cláusula 25.ª, n.º 2, alínea a), do contrato de concessão, datado de 16/12/1993; (conclusão V)".

O Ex.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., emitiu o seguinte parecer:

«Para decidi, como decidir, o M.º Juiz *a quo* estabeleceu, além do mais, que "a ocupação que agora está em causa incide exclusivamente sobre o subsolo de domínio público da circulação e apoia-se em licença de ocupação concedida pelo Município (...)"

Ora, como se vê na conclusão II da alegação, a Recorrente sustenta, em contrário, que o Município recorrido não concedeu (porque não podia conceder: conclusões III, IV e V) tal licença.

Significa o exposto que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, circunstância que obsta a que este S.T.A. dele possa conhecer, sendo competente, antes o T. C. A.: artigos 21.º, n.º 4, 32.º n.º 1, alínea b), e 41.º n.º 1, alínea a), do E.T.A.F.

Termos em que sou de parecer que, ouvida a Recorrente, se declare este S.T.A. incompetente em razão da hierarquia.»

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, apenas o fez a recorrente, batendo-se pela competência deste S.T.A. para apreciação do recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir, começando por apreciar a questão suscitada pelo M.º P.º

Confrontada a peça recorrida, nomeadamente, a parte antes extractada com as conclusões atrás transcritas, desde logo resulta que, enquanto o M.^{mo} Juiz afirma que a dita ocupação se apoia em licença de ocupação concedida pelo Município de Lisboa, a recorrente sustenta que inexistiu qualquer acto de legítimo licenciamento de ocupação da via pública e/ou do subsolo e do devido procedimento administrativo correspondente, tudo em consonância com o que, a este propósito, havia alegado, afirmando que "nunca solicitou à CM Lisboa a concessão de qualquer licenciamento para a "ocupação da via pública" com as diversas tubagens e infra-estruturas gasistas há muito implantadas no subsolo do concelho de Lisboa".

Ora a questão de saber se tal licença foi ou não emitida e até a de saber se ocorreu ou não o "devido procedimento correspondente", facto que não encontra rasto na peça recorrida, logra enquadramento no plano factual, pois que se trata de captar ocorrências da vida real que em nada se prendem com a interpretação e aplicação da lei.

Significa isto que o recurso não tem pois exclusivo fundamento matéria de direito, o que, nos termos dos artigos 21.º, n.º 4, 32.º n.º 1, alínea b), 39.º e 41.º, n.º 1, alínea a), do E.T.A.F. e 280.º, n.º 1, do C.P.P.T., determina a incompetência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso e a competência do T.C.A. para o efeito.

Termos em que se acorda em declarar este S.T.A. incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso e competente, para tanto, o T.C.A., pela Secção do Contencioso Tributário.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 195 (cento e noventa e cinco) euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 22 de Outubro de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 22 de Outubro de 2003.

Assunto:

Notificação de liquidação de IRC. Carta registada sem aviso de recepção.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O artigo 87º nº 2 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas foi revogado pelo artigo 11º do decreto-lei nº 154/91, de 23 de Abril, passando a notificação da liquidação de IRC a fazer-se através de carta registada com aviso de recepção.*
- 2 — *Efectuada essa notificação por carta sob registo, mas desacompanhada de aviso de recepção, a irregularidade é inconsequente, desde que se prove, na impugnação judicial do acto de liquidação, que foi recebida pelo destinatário.*

Recurso n.º 1099/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Confatil-Construções e Turismo, L.da.; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Baeta de Queiroz.

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

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do M.^{mo} Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém que julgou procedente a impugnação judicial do acto de liquidação adicional de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1995 deduzida por CONFÁTIL - CONSTRUÇÕES E TURISMO, LDA., com sede em Fátima.

Formula as seguintes conclusões, subordinadas a numeração de iniciativa nossa:

1ª «Nos termos do nº 1 do artº 63º do C.P.T., a notificação é o acto pelo qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa.

2ª Sendo o IRC um imposto periódico, a notificação era efectuada nos termos do nº 3 do artº 65º do C.P.T., ou seja, por simples via postal.

3ª Adicionalmente, o nº 2 do artº 87º do Código do IRC refere expressamente para a situação em apreço: "A notificação (...) será feita por carta registada, considerando-se efectuada no terceiro dia posterior ao do registo."

4ª A Administração Fiscal cumpriu todos os formalismos expressamente estabelecidos na lei para a prática do acto em apreço.

5ª O Sujeito Passivo recebeu a liquidação.

6ª O Sujeito Passivo, tempestivamente, impugnou judicialmente a liquidação.

7ª Mesmo numa perspectiva redutora das formalidades do acto notificativo, ainda assim o hipotético vício formal ficou sanado pelo facto do Sujeito Passivo ter utilizado das faculdades a que se destinava a notificação.

Nestes termos deve o presente recurso ser julgado procedente, considerando-se a liquidação legalmente efectuada, revogando-se a dita sentença do Meritíssimo Juiz *a quo*, substituindo-a por outra em que seja julgada totalmente improcedente a presente impugnação judicial».

1.2. A recorrida concluiu deste modo as suas contra-alegações: «1.

Atento o disposto no artigo 268º da CRP, os actos administrativos de eficácia externa carecem de válida notificação aos particulares, sendo este direito à notificação de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias fundamentais.

2.

Por outro lado, sendo o acto tributário de liquidação adicional um acto impositivo, na medida em que onera o contribuinte com uma obrigação de pagamento a preocupação com os procedimentos formais de notificação ganham um novo relevo.

3.

Desta forma, o disposto no artigo 87º, n.º 2, do Código do IRC seria materialmente inconstitucional pois, em relação aos actos que postulam maiores cuidados formais atentos os efeitos decorrentes para os contribuintes, aboliu a necessidade de notificação por carta registada com aviso de recepção, ao arrepio do disposto na lei fundamental — Artigo 268º CRP.

4. Porém, estamos no âmbito de harmonização das normas do Código do IRC, com o CPT, porquanto a única interpretação plausível do artigo 87.º, n.º 2, do CIRC é a que determina a aplicabilidade do disposto nesse artigo, bem como no artigo 65.º, n.º 3, do CPT, única e exclusivamente aos casos em que a liquidação não altere a situação tributária do contribuinte.

5. Aliás, deve entender-se que o citado artigo 87.º, n.º 2, do Código do IRC, deverá sempre considerar-se, expressamente, revogado pelo artigo 11.º do Decreto-lei n.º 154/91, de 23 de Abril, que aprovou o Código de Processo Tributário.

6. Pela mesma ordem de ideias, não merece colhimento o entendimento de que o vício decorrente da notificação por carta registada terá ficado sanado pelo conhecimento que a recorrida teve do mesmo.

7. Na verdade, na sequência do referido nos pontos anteriores, é forçoso concluir que tal apenas se verificará quando estiver em causa a notificação de um acto meramente processual que não afecte os direitos ou interesses legítimos dos contribuintes.

8. A decisão do Presidente da Comissão de Revisão, onde foi discutida a matéria colectável fixada por métodos indiciários, não está convenientemente fundamentada uma vez que não revela as razões de facto e de direito com base nas quais terá afastado a argumentação da recorrida.

9. A decisão de aplicação de métodos indiciários padece de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto, uma vez que centra todo o seu raciocínio numa alegada margem de rentabilidade de 5,20% no exercício de 1994, rentabilidade essa que, na realidade, é muito superior.

10. Só por lapso dos serviços, revelado na apreciação contabilística da empresa, é que foi considerado um volume de proveitos errado para a área de restauração, reduzindo a margem de rentabilidade que, efectivamente, a recorrida havia conseguido.

11. A decisão de aplicação de métodos indiciários padece de vício de forma, por falta de fundamentação, uma vez que não esclarece os motivos que levaram à avaliação indirecta da matéria colectável, nem as razões que lhe permitiram duvidar dos valores declarados.

12. A decisão de aplicação de métodos indiciários baseia-se, durante todo o relatório, em parâmetros normais e valores normais para o sector, variáveis que nunca concretiza.

13. A decisão de aplicação de métodos indiciários inquina de vício de forma por falta de fundamentação uma vez que não revela as razões de facto e de direito que lhe permitiram supor como real e adequada uma taxa de rentabilidade de 41%.

14. A decisão de aplicação de métodos indiciários inquina de vício de forma por falta de fundamentação uma vez que não revela as razões de facto e de direito que lhe permitiram considerar que estariam

reunidos os pressupostos previstos no artigo 51.º do Código do IRC, baseando-se em simples juízos conclusivos.

15. A decisão de aplicação de métodos indiciários inquina de vício de violação de lei uma vez que impõe a aplicação de métodos indiciários alegadamente por os valores declarados serem inferiores aos valores médios do sector, fundamento que apenas se encontra previsto no nosso ordenamento jurídico desde a Lei Geral Tributária, em vigor desde 1 de Janeiro de 1999. Se tivesse sido este o argumento para a aplicação de métodos indiciários, o mesmo não tinha acolhimento no artigo 51.º do Código do IRC.

16. A decisão de aplicação de métodos indiciários inquina de vício de violação de lei por ofensa às regras de ónus de prova, uma vez que transferiu para a recorrida o ónus da prova da veracidade dos elementos declarados quando, segundo a legislação vigente, era a Administração Tributária que tinha o ónus de prova da falsidade dos mesmos.

17. A decisão de aplicação de métodos indiciários inquina de manifesto erro de apreciação uma vez que conduz a resultados e a margens que a recorrida, ou qualquer outra unidade hoteleira de Fátima, dada as características próprias da região, nunca conseguiria obter.

18. A decisão de aplicação de métodos indiciários acaba por ter uma fundamentação incongruente uma vez que conduz a resultados contrários aqueles que, inicialmente, considerou como sendo normais para o sector, vício de forma que conduz à anulação dos actos impugnados.

19. A decisão de correcção de custos não aceites fiscalmente padece de vício de forma por falta de fundamentação, uma vez que o relatório de inspecção se limita a indicar o respectivo montante associado ao comentário transcrito. Não são, por isso, reveladas as razões de facto e de direito por que as despesas em causa — relacionadas com deslocações em representação da unidade hoteleira Alecrim I — foram desconsideradas.

20. A decisão de correcção de custos na Urbanização da Arrábida padece de vício de forma por falta de fundamentação, uma vez que o relatório de inspecção não revela minimamente as razões de facto e de direito por que as despesas em causa foram desconsideradas, não permitindo, por isso, absorver o itinerário cognoscitivo do autor do acto, condição para a sua validade.

21. A decisão de acrescer à matéria colectável a aparente diferença do valor de venda da Arrábida padece de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto, uma vez que o lote em causa foi, efectivamente, como resulta da escritura pública de permuta já junta aos autos, vendido pela quantia lançada na contabilidade.

22. A decisão de acrescer à matéria colectável a aparente diferença do valor de venda da Arrábida padece de vício de violação de lei por ofensa ao disposto nos artigos 342.º, n.º 1, 371.º, n.º 1, 372.º, n.º 1, e 376.º, n.º 1, do Código Civil, uma vez que, para promover

tal correcção, a Administração Tributária se socorreu de um documento particular, não autenticado, que, segundo o seu entendimento, rebateria o conteúdo da escritura pública posteriormente outorgado. Tendo em conta que a escritura pública é qualificável como documento autêntico, só com prova de igual valor se poderia contestar o seu conteúdo, prova essa que a Administração Tributária não fez.

23.

A decisão de corrigir e acrescer à matéria colectável o valor correspondente à Contribuição Predial de 1987/1988 é ilegal, por violação de lei, uma vez que a mesma foi efectivamente paga durante o exercício de 1995, como aliás confirma o conhecimento de pagamento já junto aos autos.

24.

A decisão de corrigir e acrescer à matéria colectável o valor correspondente à Contribuição Autárquica de 1991 é ilegal, por violação de lei, uma vez que a mesma foi efectivamente paga durante o exercício de 1995, como aliás confirma o conhecimento de pagamento já junto aos autos.

25.

A decisão de corrigir e acrescer à matéria colectável o valor correspondente às indemnizações atribuídas no âmbito do processo de despejo de uns lotes de que a recorrida era proprietária inquina de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto, uma vez que, como resulta dos autos e da prova produzida em juízo, as quantias em causa foram efectivamente dispendidas no exercício de 1995.

26.

A liquidação de juros compensatórios inquina de vício de forma por falta de fundamentação uma vez que não revela as razões de facto e de direito para a sua liquidação, nem indica o início e o termo da respectiva contagem.

27.

A liquidação de juros compensatórios inquina de vício de violação de lei por ofensa ao artigo 83.º do Código de Processo Tributário, uma vez que não se encontram reunidos os pressupostos de facto e de direito exigidos, designadamente a culpa da recorrida.

Termos em que (...) deve o recurso (...) ser julgado improcedente, mantendo-se a douda Sentença proferida nos seus exactos termos, ou ser a mesma substituída por outra que igualmente declare procedente, por provada e fundada, a presente impugnação judicial, nos termos do artigo 715.º do Código de Processo Civil».

1.3. O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que, provado como está que a recorrida recebeu, efectivamente, a notificação discutida, o recurso merece provimento.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juizes- Adjuntos.

2. Vem provada a factualidade seguinte:

«1.

Com relação aos exercícios de 1993, 1994 e 1995, a Ite foi sujeita a exame externo de fiscalização, no seguimento do qual foi, com data de 10.8.1998, produzido o relatório de fls. 70 a 78, que aqui se tem por reproduzido.

2.

Em resultado da sequente elaboração do mapa de apuramento mod. DC -22 o lucro tributável, do exercício de 1995, foi alterado, pelo acréscimo de 25.579.212\$00, para 31.641.399\$00, em vez do de-

clarado de 6.062.187\$00, posteriormente, confirmado em sede e por decisão da comissão distrital de revisão, consequência de reclamação apresentada pela Ite.

3.

No seguimento e em 7.1.1999, foi efectuada a liquidação adicional de IRC, n.º 8310000813, do ano de 1995, no valor total a pagar de 13.622.612\$00, incluindo juros compensatórios de 3.493.244\$00.

4.

À Ite foi comunicado o teor da liquidação identificada em 3. por carta registada, sendo que o termo do prazo de cobrança voluntária da mesma se fixou em 3.3.1999».

3.1. O acto tributário de liquidação de IRC aqui impugnado foi objecto de sentença anulatória, a qual se fundou em preterição de formalidade legal, consistente em o dito acto não ter sido validamente notificado à recorrida, ao sê-lo mediante simples carta registada, quando o artigo 65º do Código de Processo Tributário (CPT) exige que tal carta seja acompanhada de aviso de recepção.

A Administração Fiscal não acata o assim decidido, por considerar ter dado cumprimento às exigências legais concernentes à notificação, e ainda porque, mesmo a haver vício formal, ele deve considerar-se sanado, por o sujeito passivo ter tido conhecimento da liquidação e, ademais, «utilizado das faculdades a que se destinava a notificação».

Ao invés, a impugnante defende a manutenção do julgado ou a sua substituição por outro que, do mesmo modo, decida pela procedência da impugnação.

Não há dúvida de que a notificação aqui em causa, considerando a época em que teve lugar, é regida pelo artigo 65º do CPT, já que o artigo 11º de Decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril, pusera fora de uso o artigo 87º, nº 2, do Código do IRC (CIRC).

Tratando-se de acto susceptível de alterar a situação tributária do notificando, a notificação havia de fazer-se por carta registada com aviso de recepção, conforme aquele artigo 65º. E não vale invocar a norma do nº 3 do artigo, que só rege quando se trate de «liquidações de impostos periódicos feitas nos prazos previstos na lei»; no nosso caso, trata-se de uma liquidação adicional, efectuada na sequência de uma acção de fiscalização, para além do prazo normal previsto na lei. Basta ver o que consta da matéria de facto fixada, a qual nos dá a saber que o imposto respeita ao exercício do ano de 1995, e que a liquidação ocorreu em 1999.

É, pois, de concluir, contra o que defende a recorrente, que, de acordo com a lei, a notificação da liquidação devia efectuar-se por carta registada com aviso de recepção, conforme julgou a sentença recorrida.

3.2. Tendo a carta para notificação sido enviada à recorrida sob registo, mas sem aviso de recepção, há que apurar as consequências.

É pacífico que, prescrevendo a lei uma formalidade — remessa de carta registada com aviso de recepção —, e procedendo-se em desacordo com essa prescrição — omitindo o recepção — se incorre numa irregularidade, por preterição de formalidade legal.

Mas tal irregularidade deve considerar-se sanada desde que a finalidade que a lei tem em vista com a imposição da formalidade tenha sido atingida, mau grado a sua preterição. Dito de outro modo, a irregularidade, mesmo que essencial, degrada-se, deixa de o ser, quando o escopo que ela visava assegurar foi atingido.

Tanto mais que o legislador, ao impor o aviso de recepção, não quis garantir uma maior eficácia da notificação. Fica tão ciente daquilo

que lhe é transmitido por uma carta aquele que a recebe com aviso de recepção como aquele a quem tal aviso não é apresentado. Não é porque o destinatário tem de assinar um aviso, confirmando a recepção, que a notificação é, qualitativamente, melhor.

O objectivo querido pelo legislador, ao escolher o meio, foi, antes, alcançar aquilo que ele propicia: o ficar o remetente com um documento que assegura a recepção pelo destinatário, e a data em que tal ocorreu. Ou seja, a função do aviso de recepção não é outra que proporcionar à Administração uma prova segura de que a notificação se concretizou, na pessoa devida, e numa dada data.

Ora, no nosso caso, sabe-se, porque a recorrida o afirma, que recebeu a notificação. É verdade que tal notificação foi levada a cabo por meio que não respeitou integralmente a prescrição legal, que manda fazê-la por carta registada com aviso de recepção. Mas a consequência não é a inexistência da notificação, nem, sequer, a sua invalidade. É, apenas, o colocar a Administração perante a necessidade de provar que a notificação teve lugar, apesar da preterição da formalidade. Prova que, no caso, não tem que fazer, pois a recorrida não questiona, antes afirma, a recepção da notificação.

Refira-se, por último, que a recorrida, apesar de ter alegado a preterição de formalidade legal na notificação, na petição inicial, apenas lhe dedica cinco dos cento e vinte e sete artigos em que expôs os seus fundamentos, dizendo de tal vício que ele «seria de somenos, não fora os erróneos pressupostos (...) e a ilegal aplicação dos métodos indiciários e das presunções». Atitude que manteve nas alegações finais produzidas perante a 1ª instância, espreiadas por trinta e três páginas, aonde não vemos referência ao tema da falta do aviso de recepção.

Impõe-se, pois, que o Tribunal recorrido aprecie os sobranes fundamentos da impugnação, cujo conhecimento ficou prejudicado, face à solução ora censurada, para o que se apresenta insuficiente a factualidade já apurada.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, para ser substituída por outra que, após apuramento da matéria de facto pertinente, aprecie os demais vícios pela recorrida imputados ao acto tributário de liquidação.

Custas a cargo da recorrida, que contra-alegou em defesa do julgado, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 22 de Outubro de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 22 de Outubro de 2003.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica. Alteração posterior das conclusões.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 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).

II — Para efeitos de determinação da competência do Tribunal é irrelevante que o recorrente venha depois alterar ou desistir da matéria de facto integrante das alegações, ou referir a sua desnecessidade se o entendimento do tribunal for o que pretende.

Recurso n.º 1170/03-30. Recorrente: Expocil-Importação, Exportação Comércio Internacional; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Conselheiro Vitor Meira.

“Expocil - Importação, Exportação, Comércio Internacional, Lda.” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria as liquidações de IVA relativas ao ano de 1993 que identifica e juros compensatórios.

Por sentença do M^{mo} Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada parcialmente procedente.

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

A) - O fundamento invocado pela recorrente com vista à anulação das liquidações de IVA e IRC ora recorridas consistiu no vício de forma derivado da sua falta de fundamentação;

B) - Vício de forma aquele que se reporta directa e exclusivamente na esfera da entidade com competência para a prática das liquidações;

C) - Nos termos do artigo 87º do Código do IVA a competência para as liquidações adicionais do IVA pertence à Direcção de Serviços de Cobrança do IVA;

D) - Nos termos do artigo 70º do Código do IRC a competência para as liquidações adicionais de IRC pertence aos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, mais concretamente aos Serviços de Cobrança do IRC;

E) - A fundamentação dos actos tributários tem de operar-se na esfera das entidades que praticam as liquidações, neste caso Serviços de Cobrança do IVA e do IRC;

F) - A fundamentação contida no relatório reproduzido nas reclamações apenas não foi objecto de qualquer despacho de apropriação por parte da Direcção de Serviços de Cobrança do IVA nem do IRC pelo que as liquidações notificadas pelos documentos juntos às reclamações apenas encontram-se destituídas de qualquer fundamentação;

G) - A Fazenda Pública não procedeu à junção aos autos de qualquer fundamentação que tenha sido objecto de apropriação por parte dos serviços de Cobrança do IVA e do IRC, nem juntou qualquer despacho de apropriação por parte do Chefe da Repartição, para o caso de se entender este como o competente para a liquidação adicional de IVA;

H) - Daí que as liquidações ora recorridas são ilegais por vício de forma, devendo as mesmas ser anuladas;

I) - Se o vício da falta de fundamentação ora descrito não vier a proceder e independentemente disso, importa desde já delimitar que toda a alegação subsequente se reporta directamente ao conteúdo do relatório e ao procedimento inspectivo subsequente;

J) - Desqualificadas as compras declaradas pela recorrente e não tendo sido presumidas compras que suportassem as vendas declaradas pela recorrente no exercício de 1993 carece em absoluto de fundamento a tributação por métodos indiciários;

L) - Com efeito, não pode haver vendas sem compras pelo que inexistindo vendas não há sequer facto tributário gerador de exigibilidade de IRC e muito menos por métodos indiciários;

M) - O *ratio* aplicado para quantificar métodos indiciários em 1993 foi o rácio de 1992 sendo certo que na data da inspecção, ou seja, 1995 não há motivos para não estarem apurados os rácios de 1993;

N) - A aplicação dum rácio de 1992 ao exercício de 1993 toma também a quantificação por métodos indiciários ilegal;

O) - No procedimento de revisão previsto no artigo 54º do CIRC não foi respeitada a menção do despacho de nomeação dos delegados da Fazenda Pública por parte do Ministro das Finanças, desconhecendo-se por completo nomeadamente a data de designação, nem o cumprimento da notificação da assembleia distrital para designar os delegados do contribuinte o que implica preterição de formalidades legais;

P) - Nem está fundamentada de facto e de direito a deliberação da Comissão de Revisão;

Q) - A ilegalidade da deliberação da Comissão de Revisão e a preterição das referidas formalidades legais implica a ilegalidade na fixação do agravamento de 277.500\$00.

R) - Pelo que a douda sentença recorrida violou o artigo 87º do Código do IVA, os n.ºs 1 e 2 do artigo 54º e artigo 70º do CIRC, os artigos 22º e n.º 2 do 64º do CPT.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.ºº Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Tribunal para conhecer do recurso por este não ter por fundamento exclusivo matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia veio dizer que discorda da posição assumida pelo Ministério Público porque os autos fornecem elementos factuais suficientes para concluir que as liquidações não estão devidamente fundamentadas, ficando a conclusão J) precludida pelo sentido das conclusões F) e G).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1. A impugnante foi sujeita a uma acção de fiscalização referente ao exercício de 1993.

2. No âmbito dessa acção de fiscalização foi elaborado o relatório da inspecção tributária que consta dos autos de reclamação, a fls. 33 e segs. e cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido.

3. Efectuado a análise à conta "compras" escreve-se no relatório da inspecção tributária que *a maior parte das aquisições contabilizadas (cerca de 900) teriam sido efectuadas a 4 fornecedores sediados em S. João da Madeira, Ovar e Guimarães.*

Temos no entanto, fortes indícios para supor que estas operações não correspondem a qualquer transmissões efectivas de bens Assim:

3.1. *Fábrica de calçado Martins, Lda. (...)*

Segundo os elementos contabilísticos, teriam sido feitas aquisições em 1993 num total de 3.909.000\$ conforme segue:

Factura n.º 2155, de 14/1/1993, referente à compra de 880 pares de calçado, num total de 3 245 000\$;

Factura n.º 2158, de 3/2/1993, referente à compra de 240 pares de sapatos, num total de 664 000\$.

O pagamento da primeira factura (...) foi feito em dinheiro, contrariamente ao que é habitual na empres (...)

Quanto à segunda factura, foi paga particularmente pelo sócio gerente sendo contabilisticamente creditada a cl 2550001 Joaquim Rafael Serralheiro por contrapartida da cl 221.

Este procedimento é habitual para a maioria das compras efectuadas. Assim, conforme nos declarou o sócio em questão, os pagamentos são efectuados por ele, quer em numerário, quer por letras por ele assinadas, quer ainda por cheque (e neste caso utilizando um das suas contas particulares ou a conta afecta à sua empresa em nome individual ...)

Sabe-se ainda (...) que esta empresa foi alienando progressivamente todo o seu património comercial (e até bens pessoais dos sócios), o que consumou até meados do ano de 1990. A partir daqui, dada a grande dificuldade na obtenção de matérias primas necessárias ao processo produtivo, a empresa deixou praticamente de vender produtos centralizando a sua actividade na prestação de serviços de mão de obra para terceiros (...)

3.2. *Bastos 8 Oliveira, Lda:*

Em 10/2/1993 emitiu à Expocil, Lda, a factura n.º 565 referente a 1530 pares de sapatos pelo valor de 4 265 500\$. O pagamento desta factura, titulado pelo recibo n.º 565 de 10/2/1993, foi igualmente efectuado através da cl particular do sócio. (...) este sujeito passivo enviou as D. Periódicas referentes aos períodos de imposto de Janeiro a Agosto de 1993 (última declaração remetida) todas sem qualquer movimento (...)

3.3. *VIPER - Indústria de Calçado, Lda:*

Em 9/2/1993 emitiu à Expocil, Lda, a factura n.º 378, no valor de 28 590 900\$ relativa à transmissão de 6670 pares de sapatos. Emitiu-lhe ainda, em 3/12/1993, a factura n.º 221, no montante de 1 200 000\$ respeitante à venda de 800 pares de calçado. Também nestes casos os pagamentos foram efectuados particularmente pelo sócio, por crédito da conta 25510001 (...). Na declaração periódica referente a Fevereiro de 1993 é indicado um total de vendas (4 690 080\$ muito inferior ao valor da factura n.º 378, acima mencionada.

A última D.P. enviada ao SIYA respeita ao período 93-09 pelo que os valores constantes da factura n.º221, de 3 de Dezembro de 1993 não foram declarados.

3.4. *Confecções Tricoli, Lda.:*

Em 4/2/1993 emitiu a factura n.º 13247, respeitante a 831 conjuntos de calças/casacos para senhora no valor de 8 875 080\$. Conforme recibo com o mesmo número e data da factura, o pagamento teria sido efectuado através da conta particular do sócio gerente, à semelhança dos casos anteriores.

Relativamente a este fornecedor constata-se o seguinte;

1º (...) o n.º de contribuinte indicado na factura como sendo o do fornecedor (...) não é desta empresa mas sim duma outra de Construção de Obras Públicas sediada em Braga (...)

2º (...) a inscrição na Cons. do Registo Comercial de Guimarães com o n.º 139 (constante da parte inferior da factura acima descrita) corresponde à firma com a designação A Têxtil de Serzedelo, Lda (...)

3º (...) a firma em causa não consta dos ficheiros de contribuintes existentes nas duas R.F. do Concelho de Guimarães nem é conhecida a sua existência no local indicado como sede.

4º (...) encontrámos nas instalações da sede da Expocil, Lda, uma fotocópia do Cartão de Identificação de Pessoa Colectiva da mesma (...). Segundo este cartão, a constituição da sociedade teria sido publicada no D. República de 19/2/1983, o que é falso conforme verificámos por consulta ao referido D. R.

3.6. COREBENE:

Forem emitidas 3 facturas de venda à Expocil, Lda conforme segue:

Factura n.º 856, de 28/01/1993, no montante de 139 750\$ e fact n.º 871, de 8/2/1993, pelo valor de 97500\$, ambas referentes a malas sortidas e pagas por cheque em 3/3/1993, conforme recibo n.º 624, operações estas devidamente contabilizadas pelo adquirente;

Factura n.º 878, de 9/2/93, no montante de 290 200\$ referente à transacção de cintos. Esta factura não foi contabilizada nem existe no arquivo da documentação do adquirente. Por outro lado, o extracto de c/c da Expocil Lda extraído da contabilidade da Corebene, bem como declarações emitidas pelo sócio gerente do fornecedor, revelam-nos que esta factura nunca foi paga nem as mercadorias foram devolvidas.

4. Também na análise da conta de vendas, alguns lançamentos suscitaram dúvidas à fiscalização que deles dá conta a fls. 43 dos autos de reclamação apenso, e cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido.

5. Analisando a conta de Depósitos à Ordem, a fiscalização apurou que as contas bancárias de, que a sociedade é titular (...) registam, não os verdadeiros movimentos efectuados, mas em grande parte levantamentos feitos pelo sócio gerente bem como transferências para a sua conta particular que se destinam a compensar pagamentos por ele efectuados por conta da empresa.

6. E depois de analisar a conta Sócios, concluiu o douto relatório, que a contabilidade no seu conjunto não merece credibilidade, pelo que não sendo possível a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável, procede-se ao apuramento do lucro tributável por métodos indiciários.

7. A impugnante foi notificada das liquidações juntas a fls. 12 a 14 dos autos de reclamação (apenso n.º 1) e fls. 12 do apenso n.º 2, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido. Estas reclamações foram indeferidas na sua totalidade conforme despacho proferido a fls. 52 do 1º apenso e 132 do 2º apenso, cujos conteúdos se dão por integralmente reproduzidos.

8. Antes do indeferimento da Reclamação Graciosa foi a impugnante notificada para exercer o direito de audição, como consta de fls. 130 do 2º apenso.

9. A impugnante apresentou Reclamação Graciosa referente às liquidações de IVA e juros compensatórios (fls. 2 e segs. do 1º apenso) e IRC (fls. 2 e segs. do 2º apenso).

10. A Comissão de Revisão negou provimento à reclamação da impugnante e fixou o agravamento de 277 500\$ (fls. 109 do 2º apenso cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido).

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32, n.º1, alínea b), do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo

fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid 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 dá competência ter de ser previamente decidida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente, como refere o Ministério Público; que:

1 - que a fundamentação do relatório da Inspeção não foi objecto de apropriação ou concordância pela Direcção de Serviços. de Co-brança do IVA e IRC (conclusão F);

2 - que a Fazenda Pública não juntou aos autos qualquer fundamentação em tais termos (conclusão G);

3 - que o relatório não presumiu compras que suportassem as vendas declaradas (conclusão J);

4 - que não havia motivos para não estarem apurados os rácios de 1993 à data da inspeção (conclusão M).

Diz a recorrente que o que pretende saber é se o Tribunal considera ou não a necessidade de sujeição do relatório a despacho de concordância e se compete à Fazenda Pública juntar aos autos a fundamentação das liquidações, o que, caso a resposta fosse positiva, tornaria desnecessário formular juízo de valor sobre as referidas conclusões. Porém, como atrás se disse, é ao Tribunal que for competente que caberá apreciar da necessidade ou não de formular tal juízo. Sendo invocadas questões de facto não apreciadas na decisão recorrida terá este Supremo Tribunal Administrativo de declarar-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, independentemente de as mesmas serem ou não necessárias. De onde 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 em € 150 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

lisboa, 22 de Outubro de 2003. — Vítor Meira (relator) — Alfredo Madureira — Brandão de Pinho.

Acórdão de 22 de Outubro 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 - artigos 21.º, n.º 4, e 32.º n.º 1, alínea 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 - artigo 42, n.º 1, alínea 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 1172/03-03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Miguel Alexandre Camacho Oliveira e outro. Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença proferida pelo TAF do Círculo do Funchal que julgou procedente a impugnação judicial antes deduzida por Manuel Alexandre Camacho Oliveira e mulher, ambos nos autos convenientemente identificados, e, em consequência, anulou a questionada liquidação de IRS referente ao ano de 1993 n.º 19985333364042, dela interpôs recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo o Ex.º Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente 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 (cfr. fls. 263 a 267).

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações.

Depois, neste Supremo Tribunal já, o Ex.º Magistrado do Ministério Público suscitou depois a *questão prévia* da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos artigos 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 16.º, n.º 2, 18.º, n.º 2, e 280.º, n.º 1, estes do CPPT, sufragando entendimento de que o presente recurso não versa exclusivamente matéria de direito,

Uma vez que, aduziu, nas conclusões D) das respectivas alegações a Recorrente Fazenda Pública “... *contrária o julgamento do Tribunal sobre a inexistência de acordo quanto a custos estabelecidos na comissão de revisão* (probatório item 2 de fls. 248/249; B. e C. fls. 252/253),

Circunstância que, por si só e de harmonia com as ditas disposições legais demanda a arguida incompetência desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, enquanto tribunal de revista, e aponta, indicando, como competente antes o Tribunal Central Administrativo.

Notificada para, querendo, se pronunciar sobre a referida “*questão prévia*” - artigo 704.º do CPC -, a Recorrente Fazenda Pública admitindo que o presente recurso não versa efectiva e exclusivamente matéria de direito; desde logo (cfr. requerimento de fls. 274), requereu

a oportuna remessa dos presentes autos ao Tribunal e Secção competentes.

Colhidos os vistos legais, cumpre agora decidir.

Em primeiro lugar, porque prejudicial, da suscitada questão prévia. Questão que, adiante, não pode deixar de proceder, como, aliás, a própria Recorrente parece admitir,

Na verdade e como atentamente evidenciou o Ilustre Procurador-Geral junto deste Supremo Tribunal, na apontada conclusão das suas alegações a Recorrente controverte os factos dados por assentes no item 2 do probatório que consta de fls. 248/249, uma vez que, ao contrário do que ali se afirma bem expressamente “... *Foi ainda imputado como custo a base tributável para efeitos de imposto sucessório. O vogal do contribuinte discordou deste valor, . . . , o qual não foi aceite pelo Vogal da Fazenda Pública.*”

Alega, concluindo, que:

“C) *No caso em apreço, houve acordo. . .*

D) *Acordo esse, inclusive, quanto a custos. . .*”

O que, por si só e tal como vem arguido, significa que a recorrente não circunscreve a sua discordância com o decidido, como deveria e face ao disposto nos invocados preceitos legais, apenas à matéria de direito.

E daí que se imponha concluir, tal como vem arguido, 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.

Pelo exposto, acordam os Juizes desta Secção em julgar verificada a suscitada “*questão prévia*” e, consequentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso,

Indicando como competente, para tanto, a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo; ao qual, após o eventual trânsito e face ao requerido a fls. 274, haverão de remeter-se os autos.

Sem custas, por delas estar isenta a Recorrente Fazenda Pública.

Lisboa, 22 de Outubro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 22 de Outubro de 2003.**Assunto:**

Contencioso autárquico. Taxa de urbanização. Não realização imediata de infra-estruturas urbanísticas.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A taxa de urbanização encontra a sua justificação legal na necessidade de compensar o município pelas despesas efectuadas ou a efectuar, decorrentes da realização de infra-estruturas urbanísticas que são essenciais ao uso normal e adequado do imóvel construído.*
- 2 — *A não realização imediata dessas infra-estruturas urbanísticas e que constitui a contraprestação da autarquia, não constitui pressuposto da incidência objectiva daquela taxa, na medida em que essa contraprestação se pode, também, projectar para o futuro.*

Recurso n.º 1210/02,30, em que são recorrentes a CM da Póvoa de Varzim e Incons-Indústria de Construção, L.da, recorridos os mesmos e de que foi relator, o Ex.º Juiz Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 — Incons - Indústria de Construção, SA, com sede na Avenida Vasco da Gama, edifício Silva Porto, Bloco A, r/c, Póvoa de Varzim, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente a impugnação judicial do acto de liquidação da taxa relativa à licença de construção e urbanização, no montante de 8.729.945\$00, dela veio a interpor recurso para o Tribunal Central Administrativo.

Este Venerando Tribunal declarou-se incompetente, em razão da hierarquia, para a sua apreciação, por ser competente esta Secção do STA, uma vez que versava apenas matéria de direito, para onde subiu o recurso.

Na sua motivação do recurso, a recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. A reformada douta sentença de 1ª Instância de 22/1/99, pela douta sentença recorrida (de 10/5/01) de acordo com o juízo de constitucionalidade, emitido pelo Tribunal Constitucional, dos arts 1º, 2º e 3º do Regulamento da Taxa Municipal de Urbanização da Câmara Municipal da Póvoa de Varzim, não implica que não enferme de ilegalidade a liquidação, efectuada em 18/11/92, da taxa de urbanização, em singelo, do montante de 8.729.945\$00, a quando da emissão de licença de reconstrução de prédio da recorrente;

2. Com efeito, deve manter-se a parte da douta sentença anterior que considerando ter a “taxa de urbanização” carácter sinalgmático ou bilateral e tendo-se provado que a Câmara Municipal não procedeu a quaisquer obras de infra-estruturas urbanísticas como consequência da construção do prédio a que se reportam os autos - o qual, aliás, resultou da demolição de outro prédio - conclui que “àquele pagamento não corresponde qualquer contrapartida” e, por isso,

3. A impugnada liquidação enferma de erro nos seus pressupostos.

4. Assim, a impugnada liquidação da referida taxa de urbanização, violou os arts. 1º, 2º e 3º daquele Regulamento, em conjugação com os arts. 1º, nº 4, e artº 11º, al. a), da Lei das Finanças Locais (Lei nº 1/87, de 6/1, ao tempo em vigor) e artº 68º do Dec.-Lei nº 445/91, de 20/11, que expressamente preceitua, que “a emissão de alvarás de licença de construção ... está sujeita ao pagamento das taxas

a que se refere a alínea b) do artigo 11º da Lei nº 1/87, de 6 de Janeiro, não havendo lugar ao pagamento de quaisquer mais valias ou compensações .

A recorrida Câmara Municipal da Póvoa de Varzim não contra-alegou.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento do recurso e, em consequência, requereu que fosse ordenada a devolução do processo ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto, nos termos por si propostos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Em 12/9/89 a impugnante solicitou à Câmara Municipal da Póvoa de Varzim a aprovação de um projecto de construção de um edifício e respectiva licença — cfr. fls. 2 Vol. I;

B) Em 30/10/89 a Câmara Municipal da Póvoa de Varzim deliberou deferir a pretensão da impugnante referida em A) — fls. 20 Vol. V.

C) Em 6/7/90 foi emitido o alvará de licença nº 710/90, tendo a impugnante pago a quantia de esc. 142.041\$00 pela licença de construção - cfr. fls. 8 Vol. V e fls. 22 do II Vol.

D) Por deliberação de 30/10/90 a Câmara revogou a anterior deliberação de 30/10/89, com o fundamento da altura excessiva do edifício.

E) Em 29/11/91 a impugnante apresentou um aditamento ao projecto com a cêrcea permitida pela Câmara, o qual foi deferido por deliberação de 22/1/92.

F) Em 14/9/92 a Câmara efectuou um Auto de Embargo de Obras à impugnante, relativamente ao prédio dos autos e levantou Auto de Notícia de Contra-ordenação - cfr. fls. 135 e 136 do II Vol.

G) Por deliberação da Câmara de 19/2/92 foi deferido o pedido da impugnante de proceder à demolição do prédio, tendo sido emitida a licença nº 93/92 - cfr. fls. 154 e 156 do II Vol.

H) Em 8/6/92 a impugnante solicitou que fosse emitido o alvará de licenciamento de construção - cfr. fls. 174 do II Vol.

I) Por ofício de 15/10/92 a impugnante foi notificada para proceder ao pagamento da quantia de esc. 26.824.555\$00 relativa ao pedido de licença da obra - cfr. fls. 51 do IV Vol.

J) A quantia referida em I) reporta-se a esc. 126.934\$00 referente a registo de Termos de Responsabilidade e técnicos, prazos da obra, área de construção nova, ascensor montacarga, varandas e alinhamentos e esc. 8.729.945\$00 por taxa de urbanização. Sendo a primeira quantia elevada ao quádruplo e a Segunda ao tripulo, com base em agravamentos - cfr. fls. 57 do IV VOL.

K) A Assembleia Municipal da Póvoa de Varzim em reunião de 4/6/1985 e a Câmara Municipal da Póvoa de Varzim em reunião de 26/11/1985, aprovaram o Regulamento e tabela de Taxas e Licenças constante de folhas 50 a 73 e que aqui se dá por integralmente reproduzido.

L) A Assembleia Municipal da Póvoa de Varzim em 2/5/1990 e a Câmara Municipal da Póvoa de Varzim em 18/4/1990, aprovaram o Regulamento da Taxa Municipal de Urbanização constante de folhas 74 a 98 e que aqui se dá por integralmente reproduzido.

M) Pela Câmara Municipal da Póvoa de Varzim foi deliberado em 6/5/93 deferir a pretensão da requerente relativamente à restituição da quantia de esc. 142.041\$00 - cfr. fls. 45 do V Vol.

N) A Câmara Municipal da Póvoa de Varzim não realizou quaisquer obras referentes a infra-estruturas em consequência da construção do prédio a que se reportam os autos.

3 — A questão que é objecto do presente recurso consiste em saber se é devida a “taxa de urbanização” em causa, na medida em que, dado o seu carácter sinalagmático ou bilateral, ficou provado que a Câmara Municipal da Póvoa de Varzim não procedeu a quaisquer obras de infra-estruturas urbanísticas em consequência da construção do imóvel respectivo.

Esta questão foi já apreciada, quer pelo Tribunal Constitucional, quer por esta Secção do STA, em diversos arestos, cuja jurisprudência vamos aqui seguir de perto, já que não vemos motivo para a alterar.

Desde logo, importa referir que nenhuma objecção é feita pela recorrente quanta à natureza da pré dita “taxa”. A sua discordância reside apenas e como vimos, no que à verificação ou não dos pressupostos da sua liquidação diz respeito.

E a este propósito refere-se no acórdão do Tribunal Constitucional de 3/10/00, in *DR*, II Série, nº 270 de 22/11/00: “o objectivo da taxa municipal de urbanização em análise não traduz, por conseguinte, uma mera afectação financeira das receitas provenientes da sua cobrança mas a compensação das despesas efectuadas, ou a efectuar, pela autarquia, directa ou indirectamente causadas pelas obras sobre que incide esse tributo. Se essas obras determinam a necessidade, actual ou futura, da realização de infra-estruturas urbanísticas, estas constituem a contraprestação da autarquia, “o serviço prestado pela autarquia conexionado com o pagamento da taxa” . . .

Assim sucede quando os particulares retiram benefícios da utilização dos equipamentos públicos disponibilizados pelas autarquias, inseridos na actividade pública de prestação de serviços destas últimas, sem que, no entanto, seja indispensável a correspondência económica absoluta entre as prestações do ente público e do utente nem contemporaneidade entre a cobrança do tributo e a fruição da vantagem ou benefício - que, de resto, pode até nem ocorrer . . .

. . . a exigência das taxas está exclusivamente relacionada com a utilização dos bens, mas as conveniências da cobrança fazem com que elas sejam devidas pela simples possibilidade dessa utilização . . .

. . . a realização de infra-estruturas urbanísticas ocorre, por via de regra, na fase das operações de loteamento, nomeadamente, quando os municípios assumem a função de estímulo à iniciativa de urbanização e de construção (proporcionando a abertura de arruamentos, construindo infra-estruturas de abastecimento de água e de saneamento, por exemplo) . . .

No entanto, o apontado nexos de conexão justificativo da taxa não tem de funcionar sincronicamente . . . bastando-se com a sinalagmaticidade construída juridicamente, já anteriormente mencionada” (no mesmo sentido, vide Ac. do Tribunal Constitucional nº 357/99, in *DR*, II Série, nº 52 de 2/3/00).

Por outro lado, no acórdão desta Secção do STA de 14/3/03, in rec. nº 30/03, escreveu-se que “a taxa de realização de infra-estruturas urbanísticas não implica a imediata afectação financeira das receitas provenientes da sua cobrança à compensação de concretas despesas efectuadas podendo respeitar a despesas já efectuadas ou a efectuar, pela autarquia, directa ou indirectamente causadas pelas obras de urbanização não tendo aquela taxa que funcionar sincronicamente

com estas despesas de urbanização” (no mesmo sentido, vide Ac. desta Secção do STA de 12/4/00, in rec. nº 22.189).

Do que fica exposto, ressalta que a taxa em causa encontra a sua justificação legal na necessidade de compensar o município pelas despesas efectuadas ou a efectuar, decorrentes da realização de infra-estruturas que são essenciais ao uso normal e adequado do imóvel construído.

Ora, é neste nexos sinalagmático que reside o pressuposto da cobrança da taxa de urbanização.

Todavia e do que vem de referir-se, ressalta que a não realização imediata das infra-estruturas urbanísticas e que constitui a contra-prestação da autarquia, não é, por si só, pressuposto da incidência objectiva da taxa de urbanização, na medida em que essa contra-prestação se pode também projectar para o futuro.

Deste modo e no caso dos autos, muito embora tenha ficado provado que a autarquia não realizou quaisquer obras referentes a infra-estruturas em consequência da construção do prédio em causa (vide al. N) do probatório), esse facto não constitui elemento delimitador da incidência da taxa de urbanização.

Na verdade, uma construção, com a envergadura da dos autos, provoca, eventual e previsivelmente, a necessidade de realização, reparação e manutenção das infra-estruturas urbanísticas actuais ou futuras, pelo que o facto de a autarquia não ter suportado, actualmente, as despesas com a sua instalação e reforço, não significa que quer a sua realização, quer a sua manutenção, não tenham necessariamente lugar no futuro.

Assim e no caso em apreço, não se pode afirmar que a liquidação da taxa de urbanização em causa enferma de erro nos seus pressupostos.

4 — E do que fica exposto, segue-se que desnecessário se torna proceder à ampliação da matéria de facto nos termos em que vem proposta pelo Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto, na medida em que a mesma não se torna necessária para a decisão de direito.

5 — Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a decisão recorrida.

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

Lisboa, 22 de Outubro de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 22 de outubro de 2003.

Recurso nº 1217/03-30, em que são recorrentes Sotomar — Empreendimentos Industriais e Imobiliários, S. A.; recorrida a Fazenda Pública e de que foi elator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Nestes autos de recurso jurisdicional, em que é recorrente Sotomar Empreendimentos Industriais e Imobiliários S.A. e recorrida a F.P., considera-se que a sentença recorrida, apoiada na doutrina, na ju-

risprudência do Tribunal Constitucional e deste S.T.A., que cita, não merece reparo, quer quanto aos fundamentos quer quanto à decisão.

De resto, a decisão da questão fundamental nele tratada e que consistia em saber se era ou não ilegal a liquidação de emolumentos relativos a inscrição da constituição de propriedade horizontal, mostra-se em consonância com o Ac. deste S.T.A. de 26/03/03, rec. 1919/02-30, que decidiu ser aquela legal.

Assim, ao abrigo dos artigos 713.º, n.º 5, e 726.º do C.P. Civil, acorda-se em negar provimento ao recurso e em confirmar a sentença recorrida.

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

Notifique, remetendo cópia do Ac. S.T.A. de 26/03/03, recurso 1919/02-30.

Lisboa, 22 de Outubro de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 22 de Outubro de 2003.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Inseridos nas conclusões de recurso de decisão da 1.ª Instância para o STA factos que não constam do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, não versa o mesmo exclusivamente matéria de direito, por isso que, para dele conhecer, falece à Secção de Contencioso Tributário do mesmo Supremo competência em razão da hierarquia, cuja assiste à Secção homónima do TCA.

Recurso n.º 1370/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Luís Filipe Correia Henriques Barata; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública, inconformada com a sentença de fls. 66-70 do TT de 1ª Instância de Coimbra que julgou procedente esta oposição, deduzida por Luís Filipe Correia Henriques Barata, residente na Alameda do Alto da Barra, 28 2º Esq., em Oeiras, à execução fiscal n.º 070-2000/100239.2 da RF da Lousã, dela interpôs, oportunamente, recurso para esta formação.

Na atinente alegação, formula as seguintes conclusões:

1 - A sentença recorrida fez errada interpretação e aplicação da lei;

2 - O executado veio deduzir oposição à execução fiscal; ao abrigo do art.º 286º, n.º 1, al. h), do CPT, sem reunir os pressupostos ali previstos;

3 - A referida norma permite a dedução de oposição com base em outros fundamentos além dos previstos nas restantes alíneas, desde que não envolvam a apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

4 - Analisada a petição de oposição, verifica-se que o seu fundamento é precisamente a alegada ilegalidade da liquidação do imposto em causa (sisa);

5 - Razão pela qual existe uma errada utilização daquele meio processual;

6 - A sentença recorrida assim não entendeu, uma vez que julgou procedente a oposição;

7 - Aceitando os argumentos aduzidos pelo oponente e considerando que tais argumentos poderiam estar ao abrigo da alínea h) do citado preceito legal;

8 - Aceitando, também, a prova testemunhal, apesar de a lei admitir, expressamente, apenas a prova documental;

9 - A sentença recorrida fundamentou, em abstracto, a situação *sub judice* na existência de "qualquer facto extintivo ou modificativo da obrigação" "que seja posterior ao encerramento da discussão no processo de reclamação e se prove por documento";

10 - Não concretizando qual esse facto extintivo ou modificativo, "posterior ao encerramento da discussão", nem que documento o prova;

11 - Os documentos apresentados são todos contemporâneos do facto tributário e conhecidos da Administração Tributária, não existindo nenhum superveniente;

12 - Verifica-se, deste modo, a falta de especificação dos fundamentos de facto da decisão, vício que constitui causa de nulidade da sentença, que desde já se invoca;

13 - Não existe, também, a alegada caducidade da liquidação, uma vez que, como já foi referido, não se aplica o prazo previsto na LGT e, sim, o previsto no CIMSISD, que, tendo em conta as regras do art.º 297º do CC, é de 10 anos.

Contra-alegou o Rcd.º, pugnando pela manutenção da sentença recorrida.

O distinto PGA entende que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, por isso que hierarquicamente incompetente este STA para o seu conhecimento, antes o sendo o TCA Dado conhecimento integral do duto parecer do M.º P.º à Rct. Fazenda Nacional, admitiu o acerto do mesmo, requerendo, logo, a remessa oportuna dos autos ao Tribunal Central Administrativo (2.ª Secção) - fls. 93.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A instância julgou provados os seguintes factos:

O oponente, em 30.IX.1994, adquiriu, por escritura de compra e venda, o imóvel em causa, beneficiando de isenção de sisa nos termos do n.º 22 do artigo 11º do Código da Sisa;

b) Tratava-se de prédio destinado a lagar de azeite, outrora, em mau estado de conservação;

c) Tendo, *inclusive*, ruído o telhado de parte dele;

d) Que o oponente destinou a habitação;

e) Em 95, 96 e 98, já o espaço em questão tinha condições de habitabilidade;

f) O oponente reconstruiu o telhado em fins de 98 e 99;

g) Recentemente, arranjou janelas partidas;

h) De 94 a 99, a casa foi objecto de melhoramento;

i) Em 95 ou 96, já existia uma cozinha na casa do oponente;

j) O oponente é visto, com o filho, na casa de Vilarinho, por várias vezes;

l) O oponente, de quando em vez, habita tal casa;

m) Também foram feitas melhorias exteriores, nas fachadas e no telhado;

n) O oponente foi funcionário bancário durante 36 anos, de que se reformou;

o) Teve, assim, redução de rendimentos fixos;

p) Tratando-se de um projecto de alguma dimensão, a impor importâncias consideráveis;

p) Tornando, por isso, a sua completa realização, com a brevidade pretendida, impossível.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, cabe realçar que, como bem nota o EMMP, ele não nos revela o facto vertido na 11.^a conclusão da alegação da recorrente - "os documentos apresentados são todos contemporâneos do facto tributário e conhecidos da Administração Tributária, não existindo nenhum superveniente".

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

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

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

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

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

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica é, tão-só, verificar se o recorrente pede alteração da matéria de facto ou invoca factos que não constam do probatório. Se tal ocorre, o recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito e fica, desde logo, definida a competência da 2.^a Instância. E isto independentemente de, a final, este Tribunal, então já julgado

competente, vir a concluir que a discordância sobre a fixação factual, os factos não provados alegados na peça recursiva são de todo irrelevantes para a decisão do recurso à face da posição de direito que entende adequada.

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

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

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

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

Em seguimento de tudo o exposto se conclui que o presente recurso per saltum não tem, efectivamente, 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, julgando-se procedente a questão prévia em apreço, se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso jurisdicional, competência que assiste àqueloutro Tribunal Superior.

Sem custas - artigo 2.º da Tabela.

Lisboa, 22 de Outubro de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *António Pimpão - Almeida Lopes* (vencido, o STA é competente).

Acórdão de 22 de Outubro de 2003.

Assunto:

Contribuições para a segurança social. Gratificações extraordinárias. Remunerações. Art. 2.º do Decreto Regulamentar

n.º 12/83, de 12/2 (alterado pelo Decreto Regulamentar n.º 53/83, de 22/6). Incidência.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *A gratificação extraordinária não é remuneração.*
- II — *A referida gratificação não está incluída no art. 2º do Decreto Regulamentar n.º 12/83, de 12/2 (alterado pelo Decreto Regulamentar n.º 53/83, de 22/6).*
- III — *Logo, sobre a mesma não incide desconto para a segurança social.*

Recurso n.º 1544/02-30. Recorrente: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social. Recorrida: UNIBETÃO - Indústrias de Betão Preparado, S. A. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

I. **UNIBETÃO - Indústrias de Betão Preparado, SA**, com sede em Guardal de Cima, São Caetano, Valadares, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, a liquidação das Contribuições para a Segurança Social, relativas a 1996, 1997 e 1998, praticada pelo Centro Regional de Segurança Social do Norte.

Invocou a inconstitucionalidade do *DR* n.º 12/83, de 12/2, falta de fundamentação de facto e de direito e um vício de violação de lei, consistente na errada qualificação de uma determinada quantia entregue a determinados funcionários, que deve ser qualificada como adiantamento por conta dos lucros e não como gratificação (logo não sujeita à incidência da taxa social).

O M.º Juiz do 1º Juízo daquele Tribunal proferiu sentença considerando não ocorrer nem a citada inconstitucionalidade, nem haver falta de fundamentação. Mas considerou ocorrer o outro vício de violação de lei (qualificando as importâncias atribuídas como gratificações e não como participações nos lucros), pelo que julgou procedente a impugnação, anulando as liquidações impugnadas, dado que, no seu entender, as ditas “gratificações não fazem parte do elenco do Decreto Regulamentar 12/83, com a redacção introduzida pelo Decreto Regulamentar 53/83”.

Inconformado, o **INSTITUTO DE GESTÃO FINANCEIRA DA SEGURANÇA SOCIAL** interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. Os valores qualificados na douta sentença recorrida como gratificações pagas pela Recorrida a alguns dos seus trabalhadores integram o elenco - não taxativo - das bases de incidência contributiva para a Segurança Social, previsto no Decreto Regulamentar n.º 12/83, de 12/02, com a redacção introduzida pelo Decreto Regulamentar n.º 53/83, de 22/06.

II. Como forma de remuneração acessória, para efeitos de base de incidência contributiva, tais gratificações são abrangidas pelo conceito de *prestações de natureza análoga* às comissões e bónus, estabelecido na alínea c) do art. 2º do referido diploma legal.

III. Na mencionada alínea, a lei não exige que tais prestações revistam carácter de regularidade, ao contrário do que sucede rela-

tivamente aos prémios de rendimento, de produtividade, de cobrança, de condução, de economia e outros de natureza análoga, previstos na alínea d) do mesmo artigo.

IV. Do art. 3º do Decreto Regulamentar n.º 12/83, de 12/02, onde o legislador enumerou determinadas atribuições pecuniárias aos trabalhadores que não considera como remunerações do trabalho para efeito de incidência contributiva para a segurança social, não constam as gratificações, apesar do disposto no art. 88º, n.º 2, da Lei do Contrato Individual de Trabalho.

V. De facto, nem sempre a noção juslaboral de remuneração coincide de forma exacta com aquela que é usada no direito da segurança social, mormente no contexto das bases de incidência contributiva.

VI. O entendimento de que as gratificações se encontram excluídas do elenco legal das bases de incidência contributiva para a segurança social, é susceptível de conduzir a situações de fraude à lei, tendo em vista eximir as entidades empregadoras ao cumprimento das suas obrigações contributivas.

VII. O acto de liquidação adicional de contribuições praticado pelo extinto Centro Regional de Segurança Social do Norte não padece, pois, de ilegalidade por erro nos pressupostos e vício de aplicação da lei, pelo que deve ser julgado válido e legal.

VIII. Ao decidir em sentido contrário, a douta sentença recorrida violou o disposto nos artigos 1º, 2º, alínea c), e 3º, todos do Decreto Regulamentar n.º 12/83, de 12/02, com a redacção introduzida pelo Decreto Regulamentar n.º 53/83, de 22/06, bem como o disposto no art. 24º da Lei n. 28/84, de 14/08, vigente à data da verificação dos factos tributários.

Contra-alegou a recorrida, sustentando que o recurso deve improceder. O EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) Na sequência de fiscalização efectuada à impugnante foi elaborado pela Segurança Social o relatório de folhas 117 a 119 o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais e de onde em parte consta que: «Nos meses de Dezembro dos exercícios económicos de 1996, 1997 e 1998 (anos analisados) foram pagas, conforme recibos, gratificações aos trabalhadores. Tais gratificações encontram-se registadas, em Dezembro dos anos supra indicados, a débito numa conta 26275 Adiantamentos por c/ de Resultado, respectivamente de 20 920 000\$00, 42 485 000\$00 e 41 690 000\$00; nos modelos 22, daqueles anos, os valores em causa foram considerados como gratificações ao pessoal; incluídos na linha 4 do quadro 34 e na linha 3 do quadro 17. (...). Nos termos expostos, considera-se que as quantias em causa são gratificações atribuídas e pagas antes do apuramento de resultados dos anos a que respeitam, bem como não se tratam de gratificações extraordinárias, constituindo, pelo contrário, gratificações importantes, regulares e permanentes, sendo, portanto, parte integrante da remuneração dos seus trabalhadores. Desta feita estão sujeitas à Taxa Social única de acordo com o Decreto Regulamentar 12/83, de 12 de Fevereiro com a redacção que lhe é dada pelo Decreto Regulamentar 53/83, de 22 de Junho.».

b) Pelo Chefe da Divisão de Fiscalização foi proferido o despacho de folhas 116 com o seguinte teor: «Face ao teor do relatório final, e mais concretamente, levando em consideração os argumentos aduzidos, considera-se, portanto, parte integrante da remuneração dos

trabalhadores, pelo que estão sujeitas à Taxa Social Única de acordo com o Decreto Regulamentar 12/83, de 12 de Fevereiro, com a redacção que lhe é dada pelo Decreto Regulamentar 53/83, de 22 de Junho. Notifique-se o contribuinte e o seu mandatário.»

c) Por carta registada expedida em 15/10/99 a impugnante foi notificada do despacho e relatório referidos supra, tudo nos termos do ofício de folhas 120, o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

d) Em 13/12/96, 12/12/97 e 14/12/98 a impugnante endereçou as cartas de folhas 128, 129 e 130 à Sociedade Revisor Oficial de Contas comunicando que pretendia distribuir antecipadamente ao seu pessoal, no mês de Dezembro; lucros relativos aos exercícios então em curso, 1996, 1997 e 1998, indicando o respectivo valor, e informando que o facto iria ser presente à Assembleia Geral de sócios para ratificação.

e) Com datas de 16/12/96, 16/12/97 e 16/12/98 a SROC emitiu os pareceres de folhas 131 a 133 e que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, nos quais se pronunciava no sentido de poderem ser distribuídos ao pessoal os lucros no valor indicado, a título de adiantamento por conta de resultados.

f) A Assembleia Geral reunida em 27/2/1997 decidiu «por unanimidade, dar ao resultado líquido de Esc. 91.769.646\$00 (noventa e um milhões, setecentos e sessenta e nove mil, seiscentos e quarenta e seis escudos) apurado no exercício de mil novecentos e noventa e seis, a seguinte aplicação: - Para gratificação ao pessoal: Esc. 20.920.000\$00».

g) A Assembleia Geral reunida em 11/3/1998 decidiu «por unanimidade, dar ao resultado líquido de Esc. 502.436.215\$00 (...) apurado no exercício de mil novecentos e noventa e sete, a seguinte aplicação: (...) - Para gratificação ao pessoal: Esc. 42.485.000\$00».

h) A Assembleia Geral reunida em 12/3/1999 decidiu «por unanimidade, dar ao resultado líquido de Esc. 547.354.920\$00 (...) apurado no exercício de mil novecentos e noventa e oito, a seguinte aplicação: (...) - Para distribuição ao pessoal: Esc. 41.690.000\$00».

i) Nos exercícios de 1993 e 1994 na declaração modelo 22 não foi inscrito qualquer valor no quadro 34 que correspondessem a atribuição ao pessoal de qualquer valor.

j) A impugnante apenas distribuiu resultados, em 1996 a 65 funcionários, em 1997 a 69 funcionários e em 1998 a 66 empregados.

k) A impugnante tinha em 31/12/1996, 278 funcionários, em 31/12/1997, 216 funcionários e em 31/12/1998, 183 funcionários.

l) A empresa só atribui as quantias a que se reportam os autos aos seus funcionários quando gera lucros, entregando os respectivos valores aos funcionários em Dezembro uma vez que nessa data a Administração já sabe se vai haver lucros ou não, sendo esta previsão confirmada pelo Revisor Oficial de Contas.

m) A decisão de atribuir aquelas quantias é posteriormente ratificada pela Assembleia Geral.

n) A identificação dos funcionários que recebem aqueles valores bem como os valores atribuídos a cada um são variáveis de ano para ano, não correspondendo o valor a qualquer percentagem sobre os lucros ou salários.

o) E a administração da empresa quem decide se vai distribuir aquele valor pelos funcionários, qual o valor a distribuir, quem vai receber o e valor a atribuir a cada um dos funcionários.

p) Nenhum dos funcionários da empresa tem a certeza de receber os valores a que se reportam os autos.

3. Sendo estes os factos, vejamos agora o direito.

As quantias em causa foram qualificadas, com o total acordo das partes, como gratificações.

E a questão a decidir é esta: sobre essas gratificações devem incidir contribuições para a segurança social?

Vejamos.

As gratificações em causa nestes autos não podem deixar de se qualificar como gratificações extraordinárias, face ao probatório e ao disposto no art. 88º, 1, do “Regime do Contrato Individual do Trabalho” (aprovado pelo DL n. 49.408, de 24/11/69).

Logo, tais gratificações não se consideram retribuição.

Na verdade, dispõe o citado preceito que “não se consideram retribuição as gratificações extraordinárias concedidas pela entidade patronal como recompensa ou prémio pelos bons serviços do trabalhador”.

E porque as gratificações em causa nos autos não são devidas por força do contrato ou das normas que o regem (vide n.º 2 do citado artigo) daí que se deva concluir que não estamos perante qualquer retribuição.

Mas isso obviamente não impede que eventualmente tais gratificações extraordinárias sejam passíveis de desconto para a Segurança Social.

Ponto é que a lei o preveja, dispondo que, para efeito de contribuição para a segurança social, as mesmas são passíveis da respectiva incidência.

Pois bem.

O art. 2º do Decreto Regulamentar n.º 12/83, de 12/2 (alterado pelo Decreto Regulamentar n. 53/83, de 22/6), diz-nos no seu n.º 2, que “para os efeitos do número anterior (que estatui que os trabalhadores e as entidades patronais contribuem obrigatoriamente para a segurança social), consideram-se remunerações as prestações a que, nos termos do contrato de trabalho, das normas que o regem ou dos usos, o trabalhador tem direito pela prestação do trabalho e pela cessação do contrato”.

E indica, de seguida, as várias hipóteses que constituem remunerações.

Não taxativas, é evidente, como bem anota o recorrente.

Daí partindo este para considerar as gratificações em causa como remunerações, encontrando arrimo para uma tal qualificação na alínea c) do citado número (onde se contemplam as “comissões, bónus e outras prestações de natureza análoga”).

E isto porque não considera impeditivo o disposto no normativo acima citado (art. 88º, n.º 1, do “Regime do Contrato Individual do Trabalho”).

Aceitamos que não obstante tal dispositivo, o legislador poderia agora qualificar as gratificações extraordinárias como remunerações à semelhança do que faz com a “participação nos lucros” que, não o sendo para o “Regime do Contrato Individual do Trabalho” - art. 89º - já o são para efeitos de contribuição para a segurança social - art. 2º, al. i) do dito Decreto Regulamentar n.º 12/83.

Ponto é - como dissemos - que tais gratificações tenham essa natureza ou a lei assim as contemple como tal.

Já vimos que a recorrente entende que sim, ou seja, que tais gratificações são remunerações.

E fundamenta-se no facto de tais gratificações não estarem elencadas no art. 3º daquele Decreto Regulamentar, para daí concluir que estão necessariamente abrangidas pelo seu art. 2º (concretamente na alínea c) desta norma).

Mas, salvo o devido respeito, pelo facto de ali (no art. 3º) se indicarem quais as quantias percebidas pelo trabalhador que não se consideram remunerações (e aí não estarem previstas as gratificações) daí não se pode extrair tal conclusão. Por um lado, também se poderia eventualmente dizer que este normativo não era taxativo. Por outro lado, poder-se-ia acrescentar que a lei (art. 88º, n.º 1, do “Regime do Contrato Individual do Trabalho”) já diz expressamente que tais gratificações não são remunerações.

Mas será que é possível incluir tais gratificações extraordinárias na alínea c) do n.º 2 do já citado Decreto Regulamentar, como o faz o recorrente, considerando tais gratificações “prestações de natureza análoga” às “comissões” e “bónus”?

Creemos que não. Não nos parece que as gratificações extraordinárias tenham a mesma natureza das comissões ou bónus, por isso que aquelas não estão inseridas em qualquer acordo ou contrato e não têm a mesma natureza destes.

Já no tocante às gratificações “ordinárias”, contratualmente estabelecidas, a resposta poderia ser outra (vide art. 88º, n.º 2, do “Regime do Contrato Individual do Trabalho”), pois aqui a lei considera tais gratificações como remunerações, logo eventualmente englobáveis no art. 2º do citado DR 12/83.

Poderia eventualmente pensar-se - é certo - que tais gratificações mais não eram do que “participação nos lucros da empresa”, logo tributáveis (aqui com previsão expressa no art. 2º, i) do já referido DR). Porém, o M.º Juiz decidiu, com o acordo unânime das partes - e nomeada e expressamente do recorrente - que não estavam preenchidos os requisitos para se poder falar numa participação nos lucros.

Refira-se a final que o legislador, a querer incluir as gratificações (pelo menos as extraordinárias) no elenco das remunerações a tributar para a segurança social, não deixaria certamente de o considerar expressamente no seu articulado, como acontece com a norma de incidência do IRS (art. 2º, n. 2, do IRS), onde as gratificações (quaisquer gratificações) estão aí inscritas como sujeitas a tal imposto.

A pretensão do recorrente está assim votada ao insucesso.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 22 de Outubro de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queirós*.

Acórdão de 29 de Outubro de 2003.

Assunto:

Acção para reconhecimento de direito.

Doutrina que dimana da decisão:

No domínio de aplicação do CPT, se o contribuinte pudesse lançar mão do pedido de revisão do acto de liquidação e do recurso contencioso subsequente, não podia lançar mão, desde logo, da acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo (artº 165º, nº 2, do CPT).

Recurso n.º 462/03. Recorrente: Amorim Projectos, SGPS, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator Ex.ºmº Consº Dr. Almeida Lopes.

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

1º Relatório:

Com fundamento em inconstitucionalidade da norma de incidência e em violação do Direito Comunitário, a contribuinte AMORIM PROJECTOS, SGPS, S.A., com sede na Rua de Meladas, 380-4536 Mozelos VFR, intentou contra a Fazenda Pública uma acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária, alegando que os actos de liquidação de “acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado”, que tiveram lugar nos dias 18/11/97, 25/11/97 e 15/1/98 eram ilegais. A acção deu entrada na 2ª Repartição de Finanças da Feira em 27/11/98.

Por sentença de fls. 56 a 58, o Tribunal Tributário de Aveiro julgou a acção improcedente pelo facto de o meio processual que cabia ao caso ser a impugnação judicial e não a acção para o reconhecimento de direitos, não se podendo convalidar o processado por já ter passado o respectivo prazo legal de 90 dias.

Dessa sentença foi interposto recurso para o Tribunal Central Administrativo, mas este declarou-se incompetente pelo facto de o recurso versar matéria exclusivamente de direito.

Remetido o processo a este STA, o M.º P.º louvou-se nas contra-alegações de fls. 74 a 76.

Corridos os vistos cumpre decidir, sendo certo que vem dado como provado que os actos de liquidação pela escritura pública, pelo registo de constituição da sociedade e pelo outro registo foram praticados em 18/11/97, 25/11/97 e 15/1/98, tendo a acção sido intentada apenas em 27/10/98.

2º Fundamentos:

Este caso rege-se pelo Código de Processo Tributário, pois a acção foi intentada em 27/11/98, na vigência desse diploma. O actual Código de Procedimento e de Processo Tributário somente entrou em vigor em 1/1/2000.

Nos termos do artº 165º do CPT, as acções para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária podiam ser propostas por quem invocasse a titularidade do direito ou interesse a reconhecer, o prazo de cinco anos a partir da sua constituição. Este prazo de cinco anos não foi excedido.

Mas acrescentava o nº 2: «AS ACÇÕES SÓ PODIAM SER PROPOSTAS QUANDO OS RESTANTES MEIOS CONTENCIOSOS NÃO ASSEGURASSEM A TUTELA EFECTIVA DO DIREITO OU INTERESSE EM CAUSA.»

Ora, *in casu* a recorrente teria ao seu alcance outros meios contenciosos que dessem tutela efectiva ao direito ou interesse em causa? O M.ºmº Juiz *a quo* desse que sim, que a recorrente tinha à sua mão

a impugnação judicial, podendo tê-lo proposto no prazo de 90 dias, nos termos do artº 123º do CPT. Como deixou passar esse prazo, não podia lançar mão da acção para o reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

O M.^{mo}. Juiz *a quo* só em parte tem razão, pois o prazo de 90 dias é insuficiente para acautelar os princípios da equivalência e efectividade do direito comunitário. Isto é, se a recorrente tivesse ao seu dispor apenas a impugnação judicial, então ela tinha razão, pois a violação do direito comunitário precisa de um prazo superior a 90 dias para garantir a efectividade do direito comunitário.

Mas a recorrente, para além da impugnação, tinha outro meio de defender os seus direitos: o pedido de revisão do acto de liquidação e o recurso contencioso subsequente.

Vejam os.

Nos termos do artº 94º, nº 1, al. b), do CPT, a revisão oficiosa dos actos tributários terá lugar, se for a favor do contribuinte, com base em erro imputável aos serviços ou duplicação de colecta, nos cinco anos posteriores ao termo do prazo de pagamento voluntário ou à data da notificação do acto a rever.

Isto é, o credor tributário tinha o prazo de cinco anos para proceder à revisão dos actos de liquidação a favor da recorrente, pois teria havido erro imputável aos serviços registrais.

Dentro desse prazo, a recorrente podia ter requerido ao credor tributário que procedesse à revisão oficiosa dos actos tributários.

Se esse requerimento fosse indeferido, então a recorrente podia deduzir recurso contencioso contra o acto que lhe indeferisse o requerimento, nos termos do artº 62º, nº 1, al. e), do ETAF.

Como a recorrente não usou destes meios gratuitos e contenciosos para acautelar os seus direitos, não podia lançar mão da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária, pois esta meio somente podia ser usado QUANDO OS RESTANTES MEIOS CONTENCIOSOS NÃO ASSEGURASSEM A TUTELA EFECTIVA DO DIREITO OU INTERESSE EM CAUSA.

O tribunal de 1ª instância não podia convolar a acção em recurso contencioso, pois este somente se podia seguir a um procedimento gratuito de revisão oficiosa dos actos tributários, meio de que a recorrente não lançou mão.

Não há violação do direito fundamental de acesso aos tribunais, pois a lei pode estabelecer um meio gratuito antes de o contribuinte lançar mão do meio contencioso. O que o contribuinte tem é o ónus de ver os meios gratuitos e contenciosos que a lei põe à sua disposição e saber escolher o meio certo no prazo legal. Se escolheu um meio processual errado e o tribunal não pode convolar esse meio para o correcto, então não há violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva.

3º Decisão:

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a sentença recorrida, ainda que por outros fundamentos.

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 29 de Outubro de 2003. — Almeida Lopes (relatora) — António Pimpão — Brandão de Pinho.

Acórdão de 29 de Outubro de 2003.

Assunto:

Acórdão do TCA. Art. 712º do CPC. Alteração da matéria de facto. Falta de fundamentação do julgamento em matéria de facto. Nulidade de acórdão.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O TCA pode alterar a matéria de facto, nos termos do art. 712º do CPC.

II — Porém, o tribunal de recurso deve necessariamente indicar os elementos de prova que foram utilizados para formar a sua convicção e proceder à sua apreciação crítica, isto de forma a permitir conhecer as razões por que decidiu num sentido e não noutro.

II — Não o fazendo, o acórdão é nulo.

Recurso n.º 776-03-30, em que são recorrente a Sociedade Quiaense de Construção, L.da, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **SOCIEDADE QUIAENSE DE CONSTRUÇÃO, LD.**, com sede na rua dos Pescadores, 35, Buarcos, Figueira da Foz, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, a liquidação adicional de IRC, com base em errónea quantificação da matéria colectável.

O M.^{mo} Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação procedente. Inconformado, o representante da Fazenda Pública interpôs recurso para o TCA.

Este concedeu provimento ao recurso, revogou a sentença recorrida e julgou improcedente a impugnação.

Inconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. O Doute Acórdão recorrido, por erro de interpretação e de aplicação, viola as normas dos artigos 342º do Código Civil, artigos 121º e 134º do Código de Processo Tributário, alínea e) do artigo 1º do D.L. n. 256-A/77, de 17.06, artigos 124º e 125º do C.P.A., artigos 20º, 107º, 208º e 268º da Constituição da República portuguesa, artigos 17º, 18º e 19º do C.I.R.C. e artigos 655º, 659º e 660º, n.º 2, 668º e 712º do Código de Processo Civil.

II. O Doute Acórdão recorrido é nulo face ao disposto no artigo 668º, n.º 1 alíneas b) c) e d), do C.P. C.

III. O Doute Acórdão decidiu erradamente a questão prévia suscitada pela ora recorrente, porquanto resulta claro dos autos que as alegações apresentadas pela FP foram intempestivas e como tal deveria o recurso ter sido julgado deserto.

IV. O doute Acórdão recorrido viola o disposto no artigo 134º do C.P. T. porquanto atribui força probatória plena aos factos constantes do relatório dos SFT e pura e simplesmente ignora e não

dá qualquer valor à prova documental e testemunhal produzida pela impugnante, o que faz de forma infundamentada e sem que se verifiquem os requisitos estabelecidos no artigo 712º do C.P.C.

V. As informações oficiais só têm força probatória quando devidamente fundamentadas e a impugnante “demonstrou inequivocamente que o relatório da fiscalização se encontrava indevidamente fundamentado quanto a determinados factos, havendo mesmo inexistência de fundamentação quanto a outros factos, existindo ainda erro notório na enumeração de pressupostos que justificassem a aplicação de métodos indiciários.

VI. A prova documental e testemunhal apresentada pela impugnante e a sua articulação com o relatório apresentado pela Fiscalização foi objecto de livre apreciação pelo M.^{mo} Juiz do Tribunal de 1.^a Instância, segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto, respeitando o disposto no artigo 655º do C.P.C. VII.

O M.^{mo} Juiz do Tribunal de 1.^a Instância fez uma correcta apreciação da prova produzida pelas partes, atento o respectivo ónus, tendo proferido sentença que se encontra devidamente fundamentada, quer de facto quer de direito e obediência a todos os normativos legais aplicáveis.

VIII. Já o Douto Acórdão Recorrido ao efectuar o reexame do julgamento da matéria de facto, apenas dá como provados factos que são uma mera transcrição do relatório da fiscalização tributária ignorando, sem qualquer justificação ou fundamento, os factos que foram dados como provados em 1.^a Instância.

IX. O douto Acórdão recorrido não efectua uma análise crítica de todos os elementos de prova anexos ao processo, não se pronunciando sequer quanto às contradições notórias entre as conclusões do relatório e os diversos documentos junto aos autos pelo impugnante, que impunham necessariamente uma diferente selecção da matéria de facto.

X. A decisão do Tribunal de 1.^a Instância sobre a matéria de facto só poderia ter sido alterada pelo Douto Acórdão recorrido nos termos do disposto no artigo 712º do C.P.C.

XI. Uma vez que o Douto Acórdão recorrido não fundamenta a razão pela qual ignorou expressamente a matéria de facto dada como provada na 1.^a Instância e não indica ao abrigo de que alínea do artigo 712º do C.P.C. é que procedeu à modificação da matéria de facto, não poderá o douto acórdão recorrido deixar de se considerar nulo, por não especificar devidamente os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.

XII. Não é admissível o douto Acórdão recorrido proceder à alteração de toda a matéria de facto, sem apresentar qualquer tipo de justificação, já que tal actuação constitui uma manifesta violação ao disposto no artigo 208.º, n.º 1, da C.R.P.

XIII. A norma do artigo 132º do C.P.T. não pode ser interpretada de tal modo que se reconheça a cada juiz o poder discricionário de seleccionar os meios de prova a produzir na fase da instrução, porque essa interpretação sempre seria inconstitucional por violação do disposto nos artigos 20.º, n.º 1, e 268º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa, situação para onde se encaminhou o Douto Acórdão recorrido ao atender apenas à prova vertida no Relatório dos serviços de fiscalização tributária.

XIV. A lei tributária actual não procede a uma gradação do valor dos meios de prova atendíveis em julgamento, limitando-se a esta-

belecer que todos os meios são admissíveis (artigo 134º, n.º 1, do C.P.T.), pelo que deveria ter sido tomada em consideração a vasta prova documental e a prova testemunhal produzida pela impugnante.

XV. O Douto Acórdão recorrido ignorou expressamente que o Tribunal de 1.^a Instância deu como provado o facto de que a contabilidade da empresa estava genericamente organizada nos termos do artigo 68º do CIRC e que não obstante a utilização do método de encerramento da obra, e com a fiscalização se ter alterado para o método da percentagem de acabamento, a contabilidade facultava todos os meios para correcções técnicas.

XVI. Logo, face ao disposto no artigo 51º, n.º 2, do CIRC não é legítima a aplicação de métodos indiciários, pelo que deveria efectivamente ser anulada a liquidação impugnada.

XVII. A Administração Fiscal ao corrigir as declarações fiscais do contribuinte agiu arbitrariamente e com a intenção de prejudicar o contribuinte, tendo decidido de forma diferenciada a resolução de casos iguais, o que contraria o disposto na alínea e) do artigo 1º do D.L. n.º 256-A/77, de 17.06, e os artigos 124º e 125º do C.P.A.

XVIII. Sendo que, em qualquer caso, não é aceitável que se atribua o mesmo valor a fracções destinadas a habitação, garagens e arrumos, até porque são as próprias Repartições de Finanças que fazem essa distinção aquando da avaliação do valor patrimonial dos imóveis.

XIX. A Comissão de Revisão violou igualmente o disposto no artigo 107º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, porquanto deliberadamente aplica às garagens um preço de venda por metro quadrado que sabe não ser o preço real, o que implicou a criação de um lucro tributável artificial e sem correspondência com a realidade factual.

XX. Ao ano de 1991 foram imputados custos proporcionais que pertenciam a anos fiscais posteriores a 1991, uma vez que os custos da acta dizem respeito aos custos acumulados até 31.2.93, pelo que, contrariamente ao que consta do acórdão recorrido, é verdade que a actuação do Fisco violou expressamente o Princípio da Especialização dos Exercícios consagrado nos nºs 1 e 3 do artigo 18º do CIRC.

XXI. A Comissão de Revisão deveria ter aplicado o critério previsto na Lei ou seja o critério da percentagem de acabamento com base na permutagem definida no título de constituição de propriedade horizontal. Não tendo utilizado tal critério a actuação da comissão é ilegal porque violou expressamente o disposto no artigo 19º, n.º 2, do CIRC.

XXII. Sendo que, ao quebrar o critério seguido pela fiscalização, só por esse facto, violou também o disposto no artigo 19º, n.º 6, do CIRC, pois desta forma os resultados indiciários não podiam ser articulados com as correcções técnicas, como a Comissão fez erradamente no quadro n.º 6 da acta nº 109 de 25.07.95.

XXIII. A douda sentença proferida em 1.^a instância e erradamente revogada pelo acórdão recorrido aplicou devidamente o disposto no art. 121º do CPT ao ordenar a anulação dos valores tributários que foram obtidos de forma arbitrária, injustificada e infundamentada.

Não houve contra-alegações.

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

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

a) A recorrida possui contabilidade organizada, encontrando-se os registos contabilísticos em dia.

b) A recorrida foi objecto de fiscalização pela DDF de Coimbra, que abrangeu os anos de 1990-91-92-93, na sequência da qual foi elaborado, em 1994.09.23, o relatório cuja fotocópia se encontra em fls. 351 e segs. e que, pela sua extensão, aqui se dá por integralmente reproduzido.

c) Consta do mencionado relatório, como averiguado pelos serviços, quanto à organização contabilística da recorrida, o seguinte: “Tem contabilidade organizada nos termos do art. 98º do CIRC. Os registos contabilísticos estão em dia, sendo a data do último registo de 31 de Julho de 1994. Possui os elementos referidos no art. 114º do CIRC e 103º do CIRC. Deu cumprimento ao disposto no art. 104º do CIRC”.

d) A AF resolveu aplicar os “métodos indiciários na determinação do lucro tributável” depois de concluir pela existência de irregularidades na organização da contabilidade da impugnante e incorrecções apontando para indícios fundados de que a contabilidade não reflecte a exacta situação patrimonial nem o resultado efectivo do exercício, em termos que tornaram impossível a comprovação e quantificação directa dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável, com fundamento em que:

1.- “A conta Caixa apresenta-se como contrapartida de pequenas despesas (Operações Diversas), bem como de algumas vendas de fracções, não evidenciando qualquer sistema de controlo interno; por vezes, apresenta saldos credores, em desrespeito pelo princípio da realidade; recolhe o valor das escrituras de venda, sendo a contrapartida da 71 -Vendas, quando os montantes das operações evidenciam pagamentos em cheque e não em numerário, logo, movimentação de Bancos e não de Caixa - a empresa não segue o critério de dar entrada a disponibilidades de Caixa; É objecto de correcções e movimentações, quer a débito, quer a crédito, sem qualquer documento externo de suporte”.

2.- “A conta Bancos evidencia movimentação de uma média de cinco subcontas por instituições diversas, que se destinam a recolher o valor das alienações das fracções construídas, bem como empréstimos obtidos; a conta Caixa recolhe o valor das escrituras de venda, bem como, quando é caso disso, cheques identificados como suprimentos dos sócios e pagamentos de restituição desses suprimentos sem documento externo de suporte; as rectificações nestas subcontas bem como as transferências de e para Bancos não se encontram suportadas por documentos externos, na maioria das movimentações contabilísticas das respectivas subcontas; a da C.G.D. recolhe os pagamentos a fornecedores das diversas obras; a utilização das restantes mais não é, em regra, do que mera contrapartida de transferências desta ou para esta; finalmente, em relação a nenhuma delas, são exibidos extractos bancários, assim se inviabilizando o controlo das mesmas.

3.- Quanto à *Conta de clientes, adquirentes das fracções autónomas*, “Não existem contas de clientes movimentadas; Não obstante, é sabido ser prática comercial, neste sector de actividade económica, a sinalização das aquisições de fracções, em uma ou mais partidas, a título de adiantamentos sobre o preço final, pelo menos quando as vendas se efectivam a particulares. Se é facto que, em alguns casos, estes adiantamentos não existem, não o é menos que esses são a excepção que confirma a regra; regra essa que é a da exigência, por parte do vendedor, de sinalização, pelo menos, por altura da assinatura do contrato-promessa de compra e venda; Ora, esta empresa não contabiliza adiantamentos e não evidencia a existência de qualquer

contrato-promessa, prévio à celebração das escrituras. Esta regra de não-evidenciação só sofre a excepção relativa às fracções dadas em pagamento para resgate de empréstimo hipotecário à Caixa -Imobiliário S.A., mas, mesmo aqui, sem movimentação da conta Clientes - tais vendas são as únicas de que é permitido controlo, face aos elementos contabilísticos.

“4.- Relativamente à *escrituração da Conta Vendas*, foram relatadas irregularidades consistentes em:

a) - “*Omissão de vendas de fracções*: - Em relação às fracções A,C,E,I,J e U da obra 6 -lote 1 de Torres Novas, vendidas em 1992, cujo valor de venda declarado nas escrituras respectivas ascende ao montante global de 11 000 000\$00;

b) - *Diferimento das vendas efectuadas*: A empresa difere o valor das escrituras de venda celebradas, para exercícios posteriores. . . .”, ascendendo estes diferimentos em “1991 a 17.200.000\$00”;

c) - *duplicação de vendas*: A empresa duplica a venda das fracções H e I da obra 5, lote B de Tavarede, no montante declarado de 300000\$00”;

d) - *subcontabilização do valor de vendas*: O cotejo dos valores de contabilização das vendas entre si, e com os valores de mercado, para cada uma das obras, permitiu concluir, pela subcontabilização do valor das vendas. De facto:

a) quando os prédios se encontram inscritos na matriz a regra geral para os valores declarados de venda é ligeiramente superior ao valor de avaliação, para efeitos de Contribuição Autárquica; mas,

b) - nos casos de vendas antes da avaliação referida, acontecem situações de valores declarados inferiores aos valores que aquela irá estabelecer;

c) as excepções prendem-se com vendas em que o valor declarado de venda se encontra condicionado pelo comprador - por todos, veja-se o anexo 5/2 na comparação entre vendas à Caixa - Imobiliário, S.A., por um lado, e por outro a particulares ou empresas do grupo;

d) - de facto, quando o adquirente é instituição de crédito e recebe, a título de dação em pagamento, fracções para resgate de dívidas da empresa, facilmente se compreende que seja ele, credor da firma, a condicionar o preço da prestação que aceita em pagamento; também, que seja a sua avaliação da fracção a sobrepor-se ao valor de mercado da mesma; só que, estes valores, sendo inferiores aos de mercado, são sempre superiores aos declarados nas restantes alienações a particulares ou a empresas do grupo este é, aliás, procedimento generalizado para as restantes empresas do grupo (maxime no caso da Predifoz, Lda., igualmente objecto de exame à escrita);

e)- No mesmo sentido da subavaliação de vendas, concorrem os documentos internos de contabilização que dão origem a “duplicações” e que evidenciam valores de transferência e de contabilização superiores ou “duplos” dos das escrituras omitidas e cuja falta visam suprir”.

5.- No que tange às existências, constataram os SFT o *diferimento do custo das vendas para exercícios posteriores*, com o que “. . . a empresa, consequentemente, difere os respectivos custos, através da variação de produção” (. . .). “Ao diferir vendas e custos das fracções alienadas, a empresa:

a) consegue não deixar transparecer, em qualquer dos 5 (cinco) exercícios objecto de análise, que a sua contabilização de vendas e de custos das vendas (. . .) se reflecte num constante “prejuízo” para efeitos fiscais e em relação à generalidade das obras (. . .);

b) bem como: que as obras em que evidencia lucro são obras em que há avaliação fiscal prévia, ou, em que interferem credores bancários (...);

c) afasta o princípio da especialização de exercícios (...) em relação aos (...) custos de produção imputáveis às vendas em 1991: 70 570 294\$00.

6.- Foi ainda detectada irregularidade na escrituração da conta Suprimentos: “As referências em Disponibilidades, Clientes e Vendas, assumem particular relevância quando comparadas com a conta 25 e a respectiva movimentação. Ao baixo valor de vendas contabilizadas, ao “prejuízo” na comercialização das obras, correspondem elevados valores de suprimentos, entrados em Bancos, ou Caixa, através de cheques de outras instituições, com talões de depósito ou de transferência, “averbados” manualmente da designação “suprimentos”. Estes suprimentos evidenciam em 1989 um saldo credor de 84 148 contos declarado pela empresa; movimentação em 1990 de 139 957 contos e saldo de 13 999 contos; movimentação em 1991 de 13 999 contos, para saldo nulo; em 1992 e 1993, sem movimentação de suprimentos, coincidente com predominância das vendas por dação em pagamento.”

7.- Por fim, e quanto a *outros custos*: “A empresa duplica despesas bancárias e outras conexas, bem como “reformula” a identificação de documentos externos de empresas do grupo que contabiliza como próprios. As correções detectadas em custos ascendem a:

(...)

d) 1991: 882 470\$00”.

e) Em 17.06.96, a impugnante recebeu o aviso-citação, através do qual foi informada do processo executivo n. 3824-96/100227.9, relativamente a IRC de 1992, no montante de Esc. 1.511.571\$00 e a IRC de 1991, no montante de 2.615.108\$00.

f) Relativamente ao ano de 1992 a impugnante havia sido notificada, tendo reclamado graciosamente por não haver lugar a qualquer imposto;

g) Relativamente ao ano de 1991, a impugnante não recebeu qualquer notificação para efectuar tal pagamento;

h) Por tal motivo, requereu à administração fiscal uma certidão comprovativa da nota de liquidação e dos documentos juntos, comprovativos do acto tributário;

i) A referida certidão foi entregue à impugnante em 96.09.02

j) Do exame referido, resultaram dois relatórios distintos, sendo um deles exclusivamente referente ao ano de 1989 e outro para os anos de 1990 a 1993.

k) Com efeito, a impugnante, em 26.05.95 foi notificada de que lhe havia sido fixado para o exercício fiscal de 1991, um lucro tributável no valor de 10.740.423\$00, conforme ofício n. 2993, da Direcção Distrital de Finanças de Coimbra de 09.05.95.

l) Não se conformando, a recorrida reclamou para a Comissão de Revisão, nos termos do art. 84º do CPT.

m) Essa reclamação foi submetida à apreciação da Comissão de Revisão referida no art. 85º do CPT de cuja reunião foi lavrada a acta no. 109 do ano de 1995 (25-07) da qual resulta que os vogais chegaram a acordo, tendo sido corrigido para menos o volume de negócios o que acarretou a redução da matéria colectável fixada por métodos indiciários de 13 147 660\$00 para 6.812.750\$00 e o lucro tributável de 10.740.423\$00 para 4.405.513\$00.

n) O acordo foi obtido na Comissão de Revisão por unanimidade nos pressupostos determinantes do valor do lucro tributável apurado

por métodos indiciários: custos de construção por obra; custo médio de construção por obra e por metro quadrado; preço médio de venda por obra e por metro quadrado (vd. doc. de fls. 298/299).

o) A recorrida deduziu a presente impugnação em 03/09/96.

3. A recorrente suscita várias questões que devem ser apreciadas separadamente.

Vejam os entãos.

3.1. Da alegada nulidade do acórdão recorrido.

Defende a recorrente que o acórdão recorrido é nulo face ao disposto no artigo 668º, n.º 1, alíneas b), c) e d), do C.P. C. (disposição que tem correspondência com os arts. 144º do CPT e 125º do CPPT) Vejam os.

A alínea c) diz que a decisão é nula quando os fundamentos estejam em oposição com a decisão.

Pois bem.

A recorrente não diz em que consiste essa alegada oposição e não se vê onde a mesma ocorra. O que a recorrente questiona é o probatório do acórdão recorrido, o que é questão diversa e terá tratamento separado.

A alínea d) trata da nulidade da decisão por o juiz deixar de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar ou conhecer de questões de que não podia tomar conhecimento.

Pois bem.

O acórdão recorrido conheceu de todas as questões postas pela recorrente e não tomou conhecimento de questões de que não podia conhecer.

Não ocorrem assim as nulidades previstas nas alíneas c) e d) do citado normativo.

Merece entretanto uma mais aprofundada análise a questão relacionada com a al. b).

Este preceito reporta-se à não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.

Está especialmente em causa no recurso a falta de fundamentação de facto.

Na verdade, a recorrente insurge-se contra a alteração da decisão de facto sem qualquer fundamentação.

Escreve-se a propósito na conclusão XII das alegações de recurso: «Não é admissível o douto Acórdão recorrido proceder à alteração de toda a matéria de facto, sem apresentar qualquer tipo de justificação, já que tal actuação constitui uma manifesta violação ao disposto no artigo 208.º, n.º 1, da CRP.»

Sem pôr em causa que o TCA possa alterar a matéria de facto, nos termos do art. 712º do CPC, o que a recorrente questiona é que o Tribunal o tenha feito sem qualquer tipo de justificação.

É um facto que o TCA alterou de forma substancial o probatório fixado na sentença recorrida.

Na decorrência aliás de um recurso interposto pela Fazenda Pública, precisamente com tal objectivo.

Vejam os agora em que termos o acórdão recorrido justificou essa alteração.

Fê-lo no seguintes termos:

“A recorrente FP controverte depois a decisão fáctica da sentença como decorre das conclusões 6ª a 8ª em que procura demonstrar que o Sr. Juiz recorrido não fundamentou de facto a decisão, na consideração de que os factos levados ao probatório não permitem

concluir que a contabilidade da empresa espelhava a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido, antes comprovando os elementos carreados para os que a contabilidade não reflecte a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido, por haver subcontabilização nas vendas a empresas do grupo e a particulares pelas razões que explana.

Impõe-se-nos, por isso, o reexame do julgamento da matéria de facto, em vista da ilegitimação ou não do recurso ao método indiciário.

Da análise crítica dos elementos probatórios coligidos nos autos, pode dar-se como assente a seguinte factualidade com interesse para a decisão do recurso”.

Quer isto dizer que o TCA procedeu ao reexame do julgamento em matéria de facto, operando uma alteração substancial do probatório, com diverso julgamento de facto, com o declarado fundamento na análise crítica dos elementos probatórios coligidos nos autos.

Será isto bastante?

Creemos que não.

Dispõe o art. 653º, n.º 2, do CPC:

“A matéria de facto é decidida por meio de acórdão ou despacho, se o julgamento incumbir a juiz singular; a decisão proferida declarará quais os factos que o tribunal julga provados e quais os que julga não provados, analisando criticamente as provas e especificando os fundamentos que foram decisivos para a convicção do julgador”.

Por sua vez dispunha o n.º 2 do art. 142º do CPT:

«O juiz discriminará também a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões.»

Comentando este artigo escrevem Alfredo de Sousa e José Paixão (*CPT, Anotado*, 4ª Edição, pág. 329):

“De realçar que a decisão relativa à matéria de facto provada tem de ser fundamentada, o que implica que o juiz especifique concretamente os meios de prova que serviram de suporte à fixação da factualidade provada que inventariou”.

Por sua vez, o n. 2 do art. 123º do CPPT, estatui igualmente:

«O juiz discriminará também a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões.»

Comentando este artigo, escreve Jorge de Sousa (*CPPT, Anotado*, 4ª Edição, pág. 538):

“A fundamentação deve consistir na indicação dos elementos de prova que foram utilizados para formar a convicção do juiz e na sua apreciação crítica, de forma a ser possível conhecer as razões porque se decidiu no sentido decidido e não noutra”.

Pois bem.

É óbvio, face aos termos do acórdão recorrido, que o mesmo será nulo por falta de fundamentação da decisão de facto se tal normativo lhe for oponível.

Mas ser-lhe-á oponível?

O n.º 2 do art. 713º do CPC dispõe:

“O acórdão principia pelo relatório, em que se enunciam sucintamente as questões a decidir no recurso, exporá de seguida os fundamentos e concluirá pela decisão, observando-se na parte aplicável, o preceituado nos artigos 659º a 665º”.

Não há pois referência expressa ao dito art. 653º, n.º 2, do CPC.

O que se compreende, pois no tribunal de 2ª Instância não há, ao invés da 1ª Instância, dois momentos para o julgamento: julgamento de facto e julgamento de direito. O acórdão é uno, englobando simultaneamente o julgamento da matéria de facto e de direito.

De qualquer modo o n.º 3 do art. 659º do CPC, estatui expressamente o seguinte:

“Na fundamentação da sentença, o juiz tomará em consideração os factos admitidos por acordo, provados por documentos ou por confissão reduzida a escrito e os que o tribunal colectivo deu como provados, fazendo o exame crítico das provas de que lhe cumpra conhecer.»

Aqui está de novo a necessidade do exame crítico das provas, o que tem que ser entendido como fundamentação da decisão.

Por isso, qualquer que seja o ângulo de apreciação (ou seja, quer se entenda que, no julgamento da matéria de facto, o tribunal de recurso deve dar cumprimento ao art. 653º, n.º 2, do CPC, aplicável supletivamente, quer se entenda apenas aplicável o art. 659º, 3, do CPC), não há dúvida que, ao julgar de modo inteiramente diverso a matéria de facto submetida à sua apreciação, o tribunal de recurso deve necessariamente indicar os elementos de prova que foram utilizados para formar a sua convicção, proceder à sua apreciação crítica, isto de forma a permitir conhecer as razões porque decidiu num sentido e não noutra.

E, como vimos, o acórdão recorrido não o fez.

É pois tal acórdão nulo, por falta de fundamentação no julgamento da matéria de facto.

E porque assim é, está prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas no presente recurso.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, anulando-se o acórdão recorrido, devendo ser proferido novo acórdão, se possível pelos mesmos Juizes, expurgado agora da referida nulidade. Sem custas.

Lisboa, 29 de Outubro de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queirós*.

Acórdão de 29 de Outubro de 2003.

Assunto:

Imposto de sisa. Isenção. Prédios para revenda. Loteamentos. Caducidade da isenção.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos dos arts. 11º, n.º 3, e 16º, n.º 1, do Código da Sisa, a isenção de imposto de que beneficiam as aquisições de prédios para revenda caduca se aos mesmos não for dado aquele específico destino no prazo de três anos (DL n.º 91/89, de 27.03).*
- 2 — *Assim, não pode beneficiar daquela isenção a parte dos prédios antes adquiridos para revenda e que, depois, se apurou ter sido cedida à Câmara Municipal e ao domínio privado, em processo de loteamento de que a Impugnante era requerente e interessada.*

Recurso n.º 894/03-30., em que são recorrente Abílio de Sá - Empreendimento Imobiliários, S. A., recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator, o Ex.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a douta decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 1º Juízo, 2ª Secção, que lhe julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação do imposto municipal de sisa no montante de 1.606.107\$00 efectuada pela 2ª Repartição de Finanças de Valongo, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a Impugnante Abílio de Sá - Empreendimentos Imobiliários, SA, nos autos convenientemente identificada.

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

1. *O acto de concessão praticado no processo de loteamento n.º 7 - L/00 da Câmara Municipal de Valongo é um acto administrativo sujeito a cláusula modal e como tal impôs à recorrente um encargo cujo incumprimento não implica com a eficácia do acto, mas legitima o recurso aos meios administrativos e judiciais para sancionamentos daquele incumprimento.*

2. *Assim, a cedência feita à Câmara Municipal de Valongo é um requisito para a concessão e manutenção em vigor do Alvará de loteamento e como tal, a recorrente não lhe poderia ter dado outro destino que não aquele que lhe foi imposto.*

3. *O prédio rústico in questão foi adquirido pela recorrente para revenda, destino este que a cláusula modal aposta ao acto administrativo não alterou.*

4. *A actuação da Administração Fiscal ao pretender tributar uma situação que está para além e acima do poder dispositivo da recorrente, sempre constituiria uma actuação manifestamente fora do fim social e económico do direito o que equivale a abuso de direito.*

5. *Por outro lado, a cedência da parcela de terreno, fazendo apelo à essência dos factos, pode entender-se como contrapartida a que a recorrente estaria adstrita para o recebimento de um "preço" - o Alvará de Loteamento pelo que a cedência sempre seria onerosa, enquadrável no tipo contratual da compra e venda.*

6. *Em face do exposto mantêm-se em vigor os pressupostos do regime da isenção de SISA, nos termos dos artigos 11º, n.º 3, e 13º-A do CIMSSD, pelo que o acto de liquidação está ferido de ilegalidade.*

7. *A fundamentação do acto de liquidação é obscura porque não deixa perceber qual o alcance das afirmações "área de cedência a domínio privado" e insuficiente, posto que, o seu conteúdo não é bastante para explicar o acto impugnado, pelo que, nos termos do disposto no artigo 125º, n.º 2, do CPA e art.º 77.º da LGT, o acto considera-se não fundamentado, o que constitui uma ilegalidade nos termos do disposto no artigo 99º al. c), do CPPT.*

8. *Ao julgar improcedente a impugnação judicial, a sentença recorrida violou o disposto nos artigos 11º, n.º3-A, do CIMSSD, 125º, n.º2, do CPA e 77.º da LGT.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Ex.º Magistrado do Ministério Público emitiu, depois, mui douto parecer, opinando pela confirmação do julgado, já em consequência do não provimento do

presente recurso, com base no sustentado entendimento de que não só não se verifica ocorrer qualquer obscuridade de fundamentação do acto de liquidação (vício de forma), como não ocorre também qualquer violação de lei - cfr. arts. 11º, n.º 3, 16º, n.º 1, 91, n.º 1, e 115, n.º 1, do CIMSSD -, na justa medida em que a sindicada liquidação, conseqüente à entretanto verificada caducidade da isenção, tem precisamente por fundamento, de facto e de direito, o desvio do destino determinante daquela (imóveis antes adquiridos para revenda), tal como vem aliás entendendo a jurisprudência desta secção que invoca e a DGCI recomenda em ofício circular que identifica.

Colhidos os vistos legais e porque nada obsta cumprir apreciar e decidir.

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

1. *A impugnante encontra-se inscrita em IRC/IVA pelo exercício da actividade de "compra e venda de bens imobiliários" - CAE 070120;*
2. *por escritura de 16/02/01 aquela comprou, com destino a revenda, o prédio rústico denominado "Bouças das Covas", inscrito na matriz sob o art.º 4;*

2.1. *- e, por escritura celebrada na mesma data e com destino a revenda, comprou o prédio rústico denominado "Bouças das Corgas", inscrito na matriz sob o art.º 5 docs. De fls. 14/25;*

a impugnante afectou tais prédios a uma operação de loteamento industrial;

3.1 *- para isso foi presente à CM de Valongo o Processo de Loteamento n.º7 - L/00;*

4. *de forma a viabilizar a aprovação da operação de loteamento área total do terreno-26.200 m² o executivo camarário, conforme deliberações de 16/05/01 e 01/08/01, impôs, como condicionante, a cedência ao Município de Valongo de uma parcela de terreno (área de cedência ao domínio público - 3.720,00 m² -, área de cedência ao domínio privado 1.540,00 m²) - fls. 26/39 -;*

5. *Por ofício n.º 13045, de 16/11/01, a impugnante foi notificada cfr. fls. 40 dos autos, cujo teor aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos - para, no prazo de 30 dias, efectuar o pagamento do IMSISA do montante de 1.606.107\$00, acrescido da soma de 4.004\$00 de juros compensatórios, nos termos do art.º 115º, n.º5, do CIMSSD, com referência à aquisição dos imóveis inscritos na matriz predial rústica da freguesia de Alfena sob os arts. 4 e 5, conforme escritura outorgada na Cartório Notarial da Maia em 16/02/2001;*

6. *A liquidação daquele imposto foi efectuada em conformidade com o ofício-circular n.º D-2/91, de 17/6, da 4ª DS da DGCI, com o fundamento de que a impugnante adquiriu os prédios indicados a fls. 110, com isenção de pagamento de sisa por os mesmos se destinarem a revenda, e os Serviços constatarem - face às escrituras de compra e venda e alvará de loteamento n.º 07/2001 - que a impugnante, em virtude da operação de loteamento, cedeu um dos lotes que havia adquirido com a intenção de revenda designado pelo n.º 6, com a área de 1.540 m², ao domínio privado, e a área de 3.720 m² ao domínio público, constituindo um desvio ao requisito essencial da isenção - cfr. o teor de fls. 110/111, que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos -.*

E com base na apontada factualidade julgou improcedente a impugnação judicial que apreciava atinente à liquidação de Imposto Municipal de Sisa referente aos imóveis identificados nos n.ºs 2 e 3 do probatório, no indicado valor de 1.606.107\$00, acrescido de juros

compensatórios, em virtude de, como também fixou em sede de factualidade subjacente, não controvertida, aliás, em virtude de ” ... em conformidade com o ofício circular n.º D-2/91, de 17/6, da 4ª DS da DGCI ...

... os Serviços constatarem - face às escrituras de compra e venda e alvará de loteamento, cedeu um dos lotes que havia adquirido com intenção de revenda, designado pelo n.º 6, com a área de 1.540 m², ao domínio privado, e a área de 3.720 m² ao domínio público ... ” tal como se apurou em 6 do probatório.

Pois considerou, ao contrário do sustentado pela Impugnante e com o apoio que reclama da jurisprudência que convoca, não só que não ocorria a alegada falta, insuficiência ou obscuridade de fundamentação do questionado acto tributário de liquidação, como este se revelava antes e de todo legal face à entretanto verificada caducidade da isenção de sisa de que porventura beneficiariam as aquisições dos correspondentes imóveis face ao propósito revenda - anunciado aquando da respectiva aquisição e à natureza da adquirente, pois se apurara que entretanto esta lhe havia dado destino diverso, o que também se apurou em sede factual que se deixou evidenciada.

É contra o assim decidido que se insurge a Impugnante nos termos das transcritas conclusões do seu recurso jurisdicional, reclamando julgado que considere ainda subsistente a questionada isenção de sisa (cfr. art.º 11º, n.ºs 3 e 13-A, do CIMSSD).

Não lhe assiste, porém, qualquer razão.

Na verdade e como repetidamente vem afirmando a jurisprudência deste Supremo Tribunal e Secção (ver, entre outros, os acórdãos de 13.10.93, processo n.º 15.334, de 06.10.99, processo n.º 23.831, de 04.10.2000, processo n.º 24.923, de 04.10.2000, processo n.º 24.998 e de 08.03.2001, processo n.º 24.757) seguro é que, como aqui, a isenção de imposto municipal de sisa consagrada pelo art.º 11º, n.º 3, e 16º, n.º 1, do Código da Sisa de que beneficiariam as aquisições de imóveis para revenda caduca se no prazo de 3 anos (cfr. DL n.º 91/89, de 27.03) não forem revendidos

E que a eventual cessão gratuita à Câmara Municipal de parcelas daqueles prédios ou alguns deles em processo de loteamento em que se incluam e de que dependa o respectivo alvará de licenciamento municipal, consubstancia destino diverso do que a lei elege para conferir a dita isenção,

Uma vez que a expressão ” transaccionados ” contida na redacção original do referido art.º 16º do Código da Sisa ” tem de ser entendida como reportada, apenas, ao ” acto de venda ”, com exclusão de todo e qualquer outro acto que não revista aquela natureza. ”, tal como se sumariou no primeiro aresto invocado e sempre se acolheu nos demais.

Assim e face ao probatório fixado e não controvertido, importa antes concluir pela bondade e acerto do impugnado julgado (a liquidação impugnada emerge daquela bem suficiente e esclarecedoramente fundamentada de facto e de direito e acolhe entendimento adequado e jurisprudencialmente consagrado das atinentes disposições legais).

Revelando-se antes e assim de todo despicienda e em absoluto ineficaz a argumentação desenvolvida pela Recorrente nas 1ª a 5ª conclusões das suas alegações.

Termos em que acordam os juízes desta secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso ju-

risdicional, confirmando antes a aliás douta sentença com ele impugnada.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 29 de Outubro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 29 de Outubro de 2003.

Assunto:

Dever de acatamento de acórdão de tribunal superior.

Doutrina que dimana da decisão:

Tendo os juízes o dever de acatar as decisões dos tribunais superiores proferidas no processo o incumprimento de tal dever conduz à revogação da decisão que infringiu aquele dever.

Recurso n.º 926/03. Recorrente: Sociedade Quiaense de Construção, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

I.1. Sociedade Quiaense de Construção, L.da, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, concedendo provimento ao recurso, revogou a sentença que havia julgado procedente a impugnação do acto tributário da liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 1990 e, por isso, manteve a respectiva liquidação. Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

I - o acórdão recorrido, por erro de interpretação e de aplicação, viola as normas dos artigos 342º do Código Civil, artigos 121º, 134º e 142º do Código de Processo Tributário, alínea e) do artigo 1º do D.L. n.º 256-A/77 de 17.06, artigos 124º e 125º do C.P.A., artigos 20º, 107º, 205º, 208º e 268º da Constituição da República Portuguesa, artigos 17º, 18º e 19º do C.I.R.C. e artigos 653º, 655º, 659º e 660º n.º 2, 668º e 712º do Código de Processo Civil.

II - o acórdão recorrido é nulo face ao disposto no artigo 668º n.º 1, alíneas b), c) e d), do C.P.C. e artigo 144º do Código de Processo Tributário.

III - O acórdão recorrido viola o disposto no artigo 134º do C.P.T. porquanto atribui força probatória plena aos factos constantes do relatório dos SFT e pura e simplesmente ignora e não dá qualquer valor à prova documental e testemunhal produzida pela impugnante, o que faz de forma infundamentada e sem que se verifiquem os requisitos estabelecidos no artigo 712º do C.P.C.

IV - As fundamentações oficiais só têm força probatória quando devidamente fundamentadas e a impugnante demonstrou inequivocamente que o relatório da fiscalização se encontrava indevidamente fundamentado quanto a determinados factos, havendo mesmo ine-

xistência de fundamentação quanto a outros factos, existindo ainda erro notório na enumeração de pressupostos que justificassem a aplicação de métodos indiciários.

V - A prova documental e testemunhal apresentada pela impugnante e a sua articulação com o relatório apresentado pela Fiscalização foi objecto de livre apreciação pelo M.^{mo} Juiz do Tribunal de Primeira Instância, segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto, respeitando o disposto no artigo 655º do C.P.C.

VI - A sentença proferida em Primeira Instância fez uma correcta apreciação da prova produzida pelas partes, atento o respectivo ónus, tendo proferido sentença que se encontra devidamente fundamentada, quer de facto quer de direito e obediência a todos os normativos legais aplicáveis.

VII - O acórdão recorrido ao efectuar o reexame do julgamento da matéria de facto, apenas dá como provados factos que são uma mera transcrição do relatório da fiscalização tributária ignorando, sem qualquer justificação ou fundamento, os factos que foram dados como provados em 1.^a Instância.

VIII - O douto Acórdão recorrido não efectua uma análise crítica de todos os elementos de prova anexos ao processo, não se pronunciando sequer quanto às contradições notórias entre as conclusões do relatório e os diversos documentos junto aos autos pelo impugnante, que impunham necessariamente um diferente selecção da matéria de facto.

IX - A decisão do Tribunal de 1.^a Instância sobre a matéria de facto só poderia ter sido alterada pelo acórdão recorrido nos termos do disposto no artigo 712º do C.P.C.

X - Uma vez que o acórdão recorrido não fundamenta a razão pela qual ignorou expressamente a matéria de facto dada como provada na 1.^a Instância e não indica ao abrigo de que alínea do artigo 712º do C.P.C. é que procedeu à modificação da matéria de facto, não poderá o douto acórdão recorrido deixar de se considerar nulo por não especificar devidamente os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.

XI - Não é admissível o acórdão recorrido proceder à alteração de toda a matéria de facto, sem apresentar qualquer tipo de justificação, já que tal actuação constitui uma manifesta violação ao disposto nos artigos 205º, nº 2, e 208.º, nº 1, da C.R.P.

XII - A norma do artigo 132º do C.P.T. não pode ser interpretada de tal modo que se reconheça a cada juiz o poder discricionário de seleccionar os meios de prova a produzir na fase da instrução, porque essa interpretação sempre seria inconstitucional por violação do disposto nos artigos 20, nº 1, e 268º, nº 4, da Constituição da República Portuguesa, situação para onde se encaminhou o acórdão recorrido ao atender apenas à prova vertida no Relatório dos serviços de fiscalização tributária.

XIII - A lei tributária actual não procede a uma graduação do valor dos meios de prova atendíveis em julgamento, limitando-se a estabelecer que todos os meios são admissíveis (artigo 134º, nº 1, do C.P.T.), pelo que, deveria ter sido tomada em consideração a vasta prova documental e a prova testemunhal produzida pela impugnante.

XIV - O acórdão recorrido ignorou expressamente que o Tribunal de 1.^a Instância deu como provado o facto de que a contabilidade da empresa estava genericamente organizada nos termos do artigo 68º

do CIRC e que não obstante a utilização do método de encerramento da obra, e com a fiscalização se ter alterado para o método da percentagem de acabamento, a contabilidade facultava todos os meios para correcções técnicas.

XV - Logo, face ao disposto no artigo 51º, nº 2, do CIRC não é legítima a aplicação de métodos indiciários, pelo que, deveria efectivamente ser anulada a liquidação impugnada.

XVI - A Administração Fiscal ao corrigir as declarações fiscais do contribuinte agiu arbitrariamente e com a intenção de prejudicar o contribuinte, tendo decidido de forma diferenciada a resolução de casos iguais, o que contraria o disposto na alínea e) do artigo 1º do D.L. nº 256-A/77, de 17.06, e os artigos 124º e 125 do C.P.A.

XVII - Sendo que, em qualquer caso, não é aceitável que se atribua o mesmo valor a fracções destinadas a habitação, garagens e arrumos, até porque são as próprias Repartições de Finanças que fazem essa distinção aquando da avaliação do valor patrimonial dos imóveis.

XVIII - a Comissão de Revisão violou igualmente o disposto no artigo 107º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa, porquanto deliberadamente aplica às garagens um preço de venda por metro quadrado que sabe não ser o preço real, o que implicou a criação de um lucro tributável artificial e sem correspondência com a realidade factual.

XIX - Ao ano de 1990 foram imputados custos proporcionais que pertenciam a anos fiscais posteriores a 1990, uma vez que os custos da acta dizem respeito aos custos acumulados até 31.2.93, pelo que, contrariamente ao que consta do acórdão recorrido, é verdade que a actuação do Fisco violou expressamente o Princípio da Especialização dos Exercícios consagrado nos n.ºs 1 e 3 do artigo 18º do CIRC.

XX - A Comissão de Revisão deveria ter aplicado o critério previsto na Lei ou seja o critério da percentagem de acabamento com base na permissão definida no título de constituição de propriedade horizontal. Não tendo utilizado tal critério a actuação da comissão é ilegal porque violou expressamente o disposto no artigo 19º nº 2 do CIRC.

XXI - Sendo que, ao quebrar o critério seguido pela fiscalização, só por esse facto, violou também o disposto no artigo 19º, nº 6, do CIRC, POIS DESTA FORMA OS RESULTADOS INDICIÁRIOS NÃO PODIAM SER ARTICULADOS COM AS CORRECÇÕES TÉCNICAS, como a Comissão fez erradamente no quadro nº 6 da acta nº 109, de 25.07.95.

XXII - A sentença proferida em 1.^a Instância e erradamente revogada pelo Acórdão recorrido aplicou devidamente o disposto no artigo 121º do C.P.T. ao ordenar a anulação dos valores tributários que foram obtidos de forma arbitrária, injustificada e infundamentada.

1.2. O EMMP entende que o recurso merece provimento e o acórdão recorrido anulado, para que seja substituído por outro que justifique o julgamento sobre a matéria de facto (designadamente mediante análise crítica da prova) ou revogado, para que seja substituído por outro que acate a decisão do tribunal superior (procedendo a análise crítica da prova).

Que o acórdão recorrido foi proferido na sequência de acórdão do STA, prolatado em 11.07.2001 (fls.853/860), que anulou anterior acórdão do TCA proferido em 2.05.2000 (fls.804/815), «para que seja substituído por outro que, de acordo com o expendido, justifique a decisão quanto à matéria de facto» (sublinhado nosso).

Que o discurso jurídico do acórdão do STA justifica a decisão de anulação na omissão do dever de fundamentação do julgamento sobre a matéria de facto traduzida na falta de explicitação dos elementos probatórios em que se fundava a factualidade provada e na ausência de análise crítica do julgamento efectuado pelo TT de 1ª instância, «explicitando as razões por que tão drasticamente reduzira os factos que o tribunal inferior dera como assentes» (fls.859) Que o acórdão recorrido não cumpriu adequadamente a determinação expressa no acórdão anulatório, limitando-se a uma reprodução integral da matéria de facto estabelecida no acórdão anulado, com uma genérica referência à radicação da convicção do tribunal no relatório dos SFT (A) e B) fls. 874).

Que foi omitida qualquer análise crítica da prova, nos termos assinalados no acórdão do STA que permita compreender, designadamente, as razões da prevalência do relatório dos SFT sobre a prova documental apresentada pela impugnante e a prova testemunhal produzida, com acolhimento na sentença do TT de 1ª instância.

Por isso, neste contexto, o acórdão recorrido enferma de omissão de fundamentação do julgamento sobre a matéria de facto, que já determinara a anulação do acórdão proferido em 2.05.2000, impeditiva do controlo legalmente exigível e geradora da sua nulidade (art.653º, n.º 2, CPC; arts.123º, n.º 2, e 125º, n.º1, CPPT).

Acrescenta, ainda, sem conceder que ainda que a remissão genérica para o relatório dos SFT evitasse a anulação do acórdão recorrido por omissão de fundamentação do julgamento sobre a matéria de facto, sempre a absoluta ausência de análise crítica da prova constituiria violação do dever de acatamento da decisão proferida pelo tribunal superior em via de recurso, determinante da revogação do aresto recorrido (art. 4º, n.º 1, da Lei n.º 3/99, de 13 Janeiro da LOFTJ).

Que, deste modo, ficaria prejudicada a apreciação das restantes questões suscitadas no presente recurso.

2. O acórdão recorrido afirma a fls. 869 que:

«Foi a seguinte matéria de facto que o Tribunal *a quo* deu como provada:

1º A impugnante foi sujeita a fiscalização da DDF de Coimbra que procedeu ao exame da escrita da impugnante relativa aos exercícios de 1989 a 1993 para efeitos de IRC.

2º De acordo com os doc. de folhas 501, 502 e 503 e pelas razões que aí constam procedeu-se a notificação edital da impugnante em 28-12-1995.

3º No período a que os autos se reportam a contabilidade da empresa impugnante estava genericamente organizada nos termos do artigo 68 do CIRC.

4º Também com os livros selados em dia.

5º Em 1989 corria-se o risco da caducidade sendo que logo após o início da visita foi feito para 1989 um relatório intercalar.

6º Nessa altura as obras transitaram, só no início de 1993 é que as obras encerraram.

7º Não foram contabilizados quaisquer custos relativamente a 1989 tendo sido feita a imputação de proveitos.

8º A Fiscalização com a obra concluída considerou ter determinado o valor do custo real utilizando para o efeito uma regra de três simples.

9º Utilizando o mesmo critério de estimativa para três obras, que foi sempre o critério da avaliação.

10º Após a operação da fiscalização começou na impugnante a ser utilizado o método de percentagem nas vendas que faziam das fracções, o que até aí não acontecia.

11º Os valores contabilizados eram sempre superiores aos da Contribuição Autárquica sendo que a contabilidade era feita fracção a fracção.

12º Há vários condicionalismos para o preço de venda.

13º Por exemplo o pronto pagamento ou o tipo de acabamento praticado.

14º Relativamente á obra nº 4 a Fiscalização estimou em 45 contos o metro quadrado e 5000 contos por cada T3.

15º Contudo a habitação não pode ter o mesmo preço das garagens o que agrava o imposto.

16º As obras 6 e 4 são rigorosamente iguais.

17º Relativamente á obra nº 6 o critério foi diferente tendo sido estipulado 70 300\$00 para tudo.

18º E que a Comissão de Revisão baixou para 53 contos o metro quadrado.

19º Na obra 5 o critério foi diferente tendo sido estipulado 24 contos o metro quadrado para garagem e arrumos.

20º Revelando-se obras autónomas embora iguais foram objecto de critérios diferentes.

21º Em 1992 foram vendidas 3 fracções da obra 7 havendo a fiscalização duplicado uma delas.

22º Não obstante a utilização do método de encerramento da obra e com a fiscalização se ter alterado para o método das percentagens a contabilidade facultava todos os meios para correcções técnicas.

23º Os prédios quando vendidos estavam na maior parte deles omissos na matriz.

24º Não há valores de venda inferiores à Contribuição Autárquica.

25º Há escrituras que são feitas fora da Figueira da Foz e por vezes há atraso no envio de documentos.

26º A própria escritura é lançada em caixa, 27º As vezes já foram feitas liquidações.

28º Regularizavam com a conta de suprimentos o que não influencia a matéria colectável.

29º Não houve vendas a credores em dação em pagamento.

30º Entre os anos de 1990 a 1993 a impugnante fez empréstimos à Caixa Geral de Depósitos tendo tido bastantes dificuldades para os solver.

31º Era norma pagar fora de prazo e com juros.

32º Em 1990 e 1992 as vendas na habitação estavam em período difícil.

33º As taxas eram elevadas e o prazo de concessão era demorado.

34º Todas as obras da impugnante naquele período eram financiadas pela Caixa Geral de Depósitos.

35º No mesmo local a Caixa Geral de Depósitos fazia a avaliação da mesma forma.

36º A habitação tem um valor superior às garagens e valem mais que os arrumos.

37º Faz parte dos mapas que a Caixa Geral de Depósitos fornece às empresas.

38º Nesta impugnante os clientes na sua maioria eram financiados a 100%.

39º Isto devia-se ao facto de a empresa ter uma situação em que se via obrigada a aceitar clientes de menores dificuldades económicas.

40º Ouvido como testemunha o subgerente da CGD da Figueira da Foz expressou também não ter conhecimento de ter havido qualquer dação em pagamento.

41º Do mesmo modo recordou haverem sido vendidas pela impugnante fracções à Caixa Imobiliária que está ligada à CGD mas que em tudo funcionou como um vulgar particular.

42º Horácio dos Santos Rangel foi comprador de um apartamento à impugnante em 1989 na urbanização da Chã.

43º Tratou-se de um T3 com garagem por 5100 contos tendo sido feitas escrituras separadas para a habitação e a garagem.

44º Houve recurso ao crédito e não houve sinal.

45º Em 1990 tendo em conta as obras n.ºs 4, 5 e 6 não foi utilizado pela Fiscalização um critério único para apurar resultados.

46º Em 1990 a impugnante nunca efectuou qualquer venda a credores ou qualquer dação em pagamento.

47º Durante o ano de 1990 houve vendas em 3 obras a saber as obras n.ºs 4, 5 e 6.

48º Para a obra n.º 4 a fiscalização utilizou um critério de aplicar o valor de 45 000\$00 por metro quadrado para a generalidade das fracções e o valor de 5 000 000\$00 para cada apartamento tipo T3 independentemente da sua área.

49º A Comissão de Revisão por sua vez utilizou o preço de 45 000\$00 m² para todas as fracções da obra.

50º O que motivou que os prédios de habitação tivessem sido avaliados ao mesmo preço das garagens e arrumos.

51º Para a obra n.º 5 a fiscalização utilizou um critério totalmente diferente do utilizado para a obra n.º 4.

52º Aplicou o valor de 59 000\$00/m² para as fracções destinadas a habitação e de 24 000\$00/m² para as garagens e arrumos.

53º A Comissão de Revisão aplicou de forma uniforme o preço de 45 000\$00/m² para todas as fracções.

54º Para a obra n.º 6 a Fiscalização utilizou um critério diferente do utilizado para as obras n.ºs 4 e 5.

55º Para essa obra n.º 6 a fiscalização utilizou o valor de 70 300\$00 m² para as vendas até 1991 e 74 500\$00 para as vendas efectuadas a partir de 1992.

56º Por sua vez a Comissão de Revisão aplicou à obra n.º 6 o preço de 53 000\$00 por m² para todas as fracções.

57º A obra n.º 4 e a obra n.º 6 são iguais, têm o mesmo projecto, o mesmo número de fracções a mesma tipologia, o mesmo tipo de construção situando-se ambas na Urbanização do Bacalhau.

58º Verificando-se que dois apartamentos iguais como a fracção AD 3º D.º Frente da obra n.º 6 ambas vendidas pelo preço de 5 000 000\$00 foram propostos para liquidação por valores distintos não obstante se tratarem de apartamentos iguais.

59º No relatório referente a 1990 a fiscalização imputou a custos de exercícios anteriores designadamente ao ano de 1989 o montante global de custos 170 439 403\$00.

60º Tal montante de custos foi encontrado através de uma regra de três simples tendo em consideração o valor total do custo das obras encontrado em 31-12-1993.

61º A mesma fiscalização na liquidação efectuada para o ano de 1989 liquidou 178 294 013\$00 de matéria colectável não considerando qualquer quantia a título de custos.

62º Tal situação motivou uma reclamação apresentada pela impugnante que já foi objecto de despacho e parcialmente deferida.

63º Assim com base no critério da percentagem da propriedade horizontal foram imputados custos de venda no total de 161 453 562\$00 ao exercício de 1989.

64º Havendo os técnicos no ano de 1990 levado a custos do exercício anterior a quantia de 170 439 403\$00.

65º Revelando que o valor de custos de 8 985 841\$00 nem foi considerado no ano de 1989 nem foi considerado no ano de 1990.»

3.1. O acórdão recorrido afirma que perante esta factualidade a sentença proferida em 1ª instância julgou a impugnação procedente com o fundamento de que reconhecendo-se nos autos que a impugnante tinha a contabilidade organizada e possuindo os elementos legalmente impostos se tornava possível efectuar a correcção técnica das declarações apresentadas e sem recurso à aplicação dos métodos indiciários além de que a impugnante logrou provar tal desnecessidade e que a AF não logrou fundamentar os pressupostos da legitimação a tal recurso de determinação da matéria colectável.

Que inconformada com tal decisão veio a FP recorrer da sentença para o TCA com o fundamento de que apesar da sentença de 1ª instância ter dado como provado que a contabilidade da empresa se encontrava genericamente organizada nos termos do artigo 68º do CIRC o certo é que deu igualmente por provado que utilizava o critério do encerramento da obra quando se encontravam reunidos os pressupostos da aplicação do critério de percentagem de acabamento prescritos no artigo 19, nº 2, do CIRC e só alterou tal critério para o das percentagens após a fiscalização e que a contabilidade não respeitava os seus princípios de contabilidade e daí que houvesse recurso a correcções técnicas ao lucro declarado até por ter havido custos que não haviam sido imputados quer aos exercícios de 1989 quer aos de 1990 a 1993 os quais haviam sido considerados em 1989.

Que os elementos carreados para os autos comprovam que a contabilidade não reflecte a exacta situação patrimonial da impugnante nem o resultado efectivamente obtido dado haver subcontabilização nas vendas a empresas do grupo e a particulares comprovando-se que os valores das vendas são superiores quando comparados com os praticados antes da avaliação para efeitos de Contribuição Autárquica e ainda que no mesmo edifício são substancialmente diferentes os preços declarados de venda para fracções iguais quando vendidas a empresas ou grupo credor e que embora não haja dações em pagamento o certo é que a venda a credores tendo como efeito o pagamento dos empréstimos são em muito superiores ao preço declarado nas vendas a particulares e empresas do grupo.

Que a FP discorda também da conclusão retirada do probatório afirmando existir erro de julgamento da matéria de facto quando dá como provado que a habitação não pode ter o mesmo valor das garagens já que estão em causa valores médios de que se serviu a Comissão de Revisão quer para a imputação de custos quer de proveitos.

Que a Comissão de Revisão não violou o princípio da especialização dos exercícios pois que o acto tributário impugnado foi o praticado pela CR que operou com um método de quantificação diferente do da fiscalização tributária e que tendo havido acordo na Comissão de Revisão não há que discutir o «quantum» obtido.

Depois de expor as posições da recorrente FP e da impugnante (cfr. fls. 872 e 873) afirma que importa, por força do acórdão do STA de fls. 853 e seguintes, que o TCA lavre acórdão justificando a decisão quanto à matéria de facto.

3.2. Por isso o acórdão recorrido a pag. 873 e 874 começa por afirmar que a recorrente FP apenas recorreu da parte da sentença em que a determinação da matéria colectável relativa ao exercício de 1990 o foi por recurso a métodos indiciários já que não questiona o segmento da decisão no que concerne à liquidação no montante de 1 559 521\$00 resultante de correcções técnicas.

Acrescentou que a sentença proferida em 1ª instância e a recorrida impugnante consideram não estar justificado o recurso aos métodos indiciários para determinação da matéria tributável do exercício de 1990 por entenderem que a contabilidade face à sua regularidade e aos elementos dela constantes permitiam o cálculo directo e exacto da matéria colectável desse exercício e que a FP no recurso para o TCA afirma que esta decisão enferma de erro de julgamento quanto à matéria de facto pois dos elementos constantes dos autos não podia dar como provado que a contabilidade, por correctamente organizada, pudesse permitir o conhecimento directo e exacto do lucro tributável desse exercício devendo apenas operar-se por correcções técnicas.

E julgando entendeu o acórdão recorrido que tem razão a FP pois que apesar do que a sentença proferida em primeira instância deu como provado designadamente quando afirma que a contabilidade da empresa estava genericamente organizada nos termos do artigo 98º do CIRC e que a mesma facultava todos os meios para as referidas correcções técnicas com se vê do relatório dos SFT resultante do exame à escrita da impugnante e relativa aos exercícios de 1989 a 1993 a escrita/contabilidade padecia de omissões, irregularidades e incorrecções que apontavam para indícios fundados de que a contabilidade apesar da sua genérica regularidade formal não reflectia a exacta situação patrimonial nem o resultado efectivo do exercício e impedia a AF de comprovar de forma directa e exacta a quantificação da matéria tributável o que determinaria, desde logo, com que a escrita deixasse de merecer fiabilidade nos termos do prescrito no artigo 78.º do CPT.

E, por isso, o acórdão recorrido anulou a sentença por erro de julgamento quanto à matéria de facto constante do probatório da sentença recorrida e tendo em conta o preceituado no artº 712.º do CPC, nº 1, als. a) e b), porque apenas importa decidir sobre a legitimação do recurso aos métodos indiciários na determinação da matéria tributável do exercício de 1990 dá como provado apenas os seguintes factos que considera bastantes e suficientes para a decisão:

A) Dá aqui como reproduzidos os factos constantes do nº II de folhas 809, 810, 811, 812 e 813 que dá igualmente como provados.

B) A convicção do TCA alicerça-se no relatório dos SFT junto aos autos que entende não ter sido minimamente infirmado pela impugnante.

3.3. Afirmou imediatamente que "tendo em conta os factos dados como provados porque concordamos com a fundamentação de direito de folhas 813 a 815 que subscrevemos na íntegra e aqui damos como reproduzida para todos os efeitos legais acordam os juizes do TCA em conceder provimento ao recurso da FP e em consequência revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação deduzida mantendo-se a liquidação impugnada".

3.4. O acórdão agora proferido após ter afirmado que importava, por força do acórdão do STA de fls. 853 e seguintes, que o TCA lavre acórdão justificando a decisão quanto à matéria de facto limitou-se a referir que a convicção do TCA se alicerça no relatório

dos SFT junto aos autos que não foi minimamente infirmado pela impugnante.

Se num primeiro momento poderia parecer que se encontra fundamentada a fixação da matéria de facto, ainda que de forma extremamente sintética, o certo é que, conforme refere o EMMP, o mesmo não acata a decisão do tribunal superior, procedendo à análise crítica da prova.

Com efeito o acórdão agora recorrido foi proferido na sequência de acórdão do STA, que anulou anterior acórdão do TCA.

E aquele acórdão do STA (cfr. fls. 858 vº a 859 vº) apreciou a nulidade do acórdão do TCA por "não justificar as razões por que procedeu à alteração da matéria de facto que a 1ª instância havia fixado conclusões II, VII, X, XI e XIV" porquanto tendo a 1ª instância, no capítulo que dedicou à factualidade provada, estabelecido "um amplo acervo de factos que, se submetidos a numeração, atingiriam a soma de sessenta e cinco, enquanto que o acórdão recorrido se ficou pelos atrás transcritos - seis, sendo que a sua extensão resulta, sobretudo, da transcrição, no que tem o nº 3, de longo passe do relatório da fiscalização feita à escrita da recorrente (ponto 2, supra)".

Segundo o mesmo acórdão do STA "entre os factos que constavam da sentença como provados e os que como tal foram omitidos pelo Tribunal ora recorrido figuram os apontados pela recorrente na conclusão XIV: que «no período a que os Autos se reportam, a contabilidade da empresa impugnante estava genericamente organizada, nos termos do art. 68º do CIRC»; e que "facultava todos os meios para correcções técnicas».

Acrescentou o referido acórdão que se tratava de "matéria de relevo na economia do processo, já que a impugnante contesta o recurso a métodos indiciários, afirmando a regularidade da sua escrita - cfr. os artigos 158º e seguintes, designadamente, da petição inicial".

Ainda segundo o STA "o Tribunal recorrido, ao estabelecer a factualidade em seu entender provada, não, só não explicitou, sequer, genericamente, em que elementos probatórios se fundava, como não fez uma análise crítica do julgamento que, nesta sede, efectuara a 1ª instância, explicando as razões por que tão drasticamente reduzia os factos que o tribunal inferior dera por assentes".

E o cumprimento do acórdão do STA sempre exigiria que estas questões fossem equacionadas e resolvidas limitando-se o acórdão agora em apreciação a genericamente referir que a convicção do TCA se alicerçou no relatório dos SFT junto aos autos que não foi minimamente infirmado pela impugnante.

Como se escreveu no dito acórdão do STA, se a lei - arts. 653º nº 2 do C.P.C., 142º do C.P.T., 2º e 205º da Constituição - exige que se mencionem os fundamentos da convicção do julgador uma vez que as provas estão sujeitas à livre apreciação, - art. 655º nº 1 do C.P.C. - impõe-se que o Tribunal indique os fundamentos que, de acordo com as regras da lógica e da experiência, conduziram ao julgamento de determinado facto como provado ou não provado, a fim de ser possível o controlo legalmente previsto desse julgamento.

Por isso não podia o acórdão agora recorrido deixar de, em cumprimento daquele acórdão do STA, de justificar da redução de factos provados da sentença de 1ª instância bem como se, no período a que os autos se reportam, a contabilidade da empresa impugnante estava genericamente organizada, nos termos do art. 68º do CIRC

e se a mesma facultava todos os meios para que fossem efectuadas as indicadas correcções técnicas.

E sobre tais questões é o acórdão recorrido totalmente omisso.

Nos termos do artº 156º n.º 1, do CPCivil os juizes têm o dever de administrar justiça, proferindo despacho ou sentença sobre as matérias pendentes e cumprindo, nos termos da lei, as decisões dos tribunais superiores acrescentando o artº 4º n.º 1 da Lei 21/85, de 30-7, que os magistrados judiciais julgam apenas segundo a Constituição e a lei e não estão sujeitos a ordens ou instruções, salvo o dever de acatamento pelos tribunais inferiores das decisões proferidas, em via de recurso, pelos tribunais superiores.

Resta, por isso, concluir que não foi dado cumprimento ao referido acórdão deste STA.

E não tendo o TCA acatado o decidido por este tribunal superior importa revogar o acórdão recorrido como vem decidindo este STA (Cfr. STA 4-7-2001, Secção de Contencioso Administrativo, Rec. 37.633, e jurisprudência neste citada) ficando prejudicada a apreciação das restantes questões suscitadas no presente recurso.

4. Termos em que se acorda em revogar a decisão recorrida ordenando a baixa dos autos ao TCA para que seja dado cumprimento ao ordenado no acórdão deste STA de 11-7-2001 (fls. 853 e seguintes).

Sem custas.

Lisboa, 29 de Outubro de 2003. — António Pimpão (relator) — *Pimenta do Vale* — Almeida Lopes.

Acórdão de 29 de Outubro de 2003.

Assunto:

Recurso. Deserção, por falta de alegações. Declarada pelo S.T.A. Desnecessidade de audiência prévia dos interessados. Artº 12º da Lei 15/2001. Acesso ao direito e aos tribunais.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O S.T.A. pode e deve declarar deserto, por falta de alegações, o recurso, quando o tribunal recorrido o não tiver feito. O despacho que declara deserto o recurso, por falta de alegações, não carece de audiência prévia das partes ou do M.º P.*
- 2 — *O referido despacho, proferido em processo iniciado em 1996, não viola a última parte do artº 12º da Lei 15/2001, pois que dele saem incólumes todos os actos anteriormente praticados.*
- 3 — *Os direitos de acesso aos tribunais, à tutela jurisdicional efectiva e ao recurso, dependem da satisfação de determinados requisitos pelo interessado, nomeadamente, a apresentação tempestiva das alegações de recurso.*

Recurso n.º 928/03-30, em que são recorrente Armando José Lopes Ruano, recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Armando José Lopes Ruano reclamou para a conferência do despacho do relator, a fls 208, que lhe julgou deserto o recurso que havia interposto do acórdão do T.C.A., a fls 172 e seguintes, traçando o seguinte quadro conclusivo:

“a) O despacho ora reclamado, caso prevaleça a interpretação nele expendida do artº 12º da Lei 15/2001, o que se concebe sem conceder, viola o disposto no artº 282º, nº 4, do C.P.P.T. sendo que, igualmente, o reclamante deveria ter sido ouvido como manda a artº 3º, nºs 2 e 3 do C.P.C.;

b) O despacho ora reclamado faz uma errónea interpretação e aplicação do disposto na parte final do artº 12º da Lei 15/2001, sobre o aproveitamento dos actos já realizados, devendo ser interpretado de forma ampla, tendo em consideração a fase processual em curso, com o prejuízo se assim não se entender serem violados os princípios da confiança, da certeza e da segurança jurídica;

c) A prevalecer a interpretação contida no douto despacho reclamado, a mesma é inconstitucional por violação dos arts. 18.º e 20.º, n.º 4, da C.R.P., bem como o disposto no artº 6.º da CEDH.

O Ex.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T. A. emitiu o seguinte parecer:

No processo civil e em processo judicial tributário não está prevista a audição do M.º P.º na reclamação para a conferência do despacho do relator (arts. 700.º, n.º 3, do C.P.C. e 288.º, n.º 3, do C.P.P.T.)

Corridos os vistos, cumpre decidir.

O despacho reclamado, proferido em 25/05/03, é do seguinte teor:

“À data de 18/Nov/2002, dia em que foi interposto o presente recurso, não era já aplicável o art.º 171.º do C.P.T., invocado pelo recorrente, não podendo, assim, as respectivas alegações ser apresentadas, como manifestou pretender, no tribunal *ad quem*.

Na verdade, o C.P.P.T., por força do artº 12º da Lei 15/2001, de 5/Junho, passou a aplicar-se também aos processos pendentes, a que era aplicável o C.P.T., como é o caso do presente.

Assim sendo, naquela data, era já aplicável o art.º 282º do C.P.P.T., nos termos do qual as alegações do recurso devem ser apresentadas no tribunal recorrido e no prazo de 15 dias, contados da notificação da sua admissão (v. n.º 3).

Deste modo, uma vez que o despacho que admitiu o recurso para este S.T.A. foi notificado a coberto de carta registada expedida em 20/1/03 (v. fls 203) e as respectivas alegações não foram apresentadas no aludido prazo, forçoso é concluir pela deserção do recurso.

Termos em que julgo deserto o recurso interposto a fls 200 por Armando José Lopes Ruano.

Custas pelo recorrente, com taxa de justiça que fixo no mínimo”.
Posto isto, apreciamos as conclusões do recurso.

Nos termos do art.º 171.º do C.P.T. as alegações do recurso podiam ser apresentadas no tribunal de recurso desde que, no respectivo requerimento de interposição, tivesse sido manifestada essa intenção.

Por sua vez, o D.L. 435/99, de 26/Outubro, dispunha no artº 2º nº 1:

É revogado a partir da entrada em vigor do Código do Procedimento e de Processo Tributário o código do Processo Tributário, aprovado pelo artº 1.º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, bem como toda a legislação contrária ao código aprovado pelo presente decreto-Lei sem prejuízo das disposições que este expressamente mantenha em vigor.»

E o artº 4.º prescrevia:

«O Código de Procedimento e de Processo Tributário entra em vigor a 1 de Janeiro de 2000 e só aplica aos procedimentos iniciados e aos processos instaurados a partir dessa data.»

Por seu turno, o artº 12º da Lei 15/2001, de 5/6, determinou o seguinte:

“Os procedimentos e processos pendentes regulados pelo Código do Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril, passam a reger-se pelo Código de Procedimento e do Processo Tributário, sem prejuízo do aproveitamento dos actos já realizados”.

Deste quadro normativo resulta que aos presentes autos, iniciados em 6/12/96, foi aplicável o C.P.T. até à entrada em vigor da Lei 15/2001, ou seja, 5/Julho/2001 (v. artº 14º) sendo-lhe aplicável, desde então, o C.P.P.T.

Este compêndio normativo prescreve nos nºs 3 e 4 do artº 282º que o prazo para alegações a efectuar no tribunal recorrido é de 15 dias contados, para a recorrente, da notificação do despacho que admita o recurso e que a falta daquelas determina a deserção, a julgar no tribunal *a quo*.

Alega o recorrente que o despacho viola o artº 282º, nº 4, do C.P.P.T., pois que a deserção devia ter sido julgada no tribunal recorrido, ou seja, no T.C.A.

É verdade, a deserção devia ter sido julgada no T.C.A. Mas daí não decorre que a deserção não possa ser julgada no tribunal *ad quem*.

Na verdade, a falta de alegações é circunstância que impede o conhecimento do objecto do recurso e este juízo cabe sempre ao tribunal “ad quem” (v. Jorge Lopes de Sousa, *C.P.P.T.*, 4ª ed., 2003, pag. 1131, anot. 18).

É este, de resto, o regime que decorre dos artº 701º, nº 1, e 726º do C.P. Civil, aplicáveis por força do artº 2º, al. c), do C.P.P.T.

Daí que o despacho reclamado não tenha violado o artº 282, nº 4, do C.P.P.T. ao julgar deserto o recurso.

Mas, segundo o reclamante, antes de ter sido proferido o despacho reclamado, deveria ter sido ouvido.

Será assim”?

Como vimos, a falta de alegações é circunstância que impede o conhecimento do objecto do recurso.

Ou, quando o relator julga deserto um recurso por falta de alegações, diz, ainda que implicitamente, como aconteceu no caso dos autos, que não só a instância se extinguiu, conforme decorre do artº 287º, al. c), do C.P. Civil, como também não é possível conhecer do objecto do recurso.

Ora, quando tal acontece, pode o recorrente reclamar para a conferência, nos termos dos arts. 700º, nº 3, do C.P. Civil e 288.º nº 3 do C.P.P.T.

Esta última norma, como refere Jorge Lopes de Sousa (*ob. cit.* pag. 1166) “deve ser interpretada como concedendo ao relator a possibilidade de prolação imediata da decisão sobre o não conhecimento do recurso, sem prévia audição das partes ou do Ministério Público”, o que “tratar-se à da solução mais razoável, pois, se os obstáculos ao conhecimento do recurso são manifestos, não se justificará ouvir as partes sobre a possível decisão”.

Mas, esta questão, pode ser vista numa outra óptica.

Admitamos, por comodidade de raciocínio, que o despacho reclamado violou o princípio do contraditório, plasmado no artº 3º do C.P. Civil.

A consequência seria a revogação pela conferência do despacho reclamado e a sua substituição por outro que admitisse as partes a pronunciarem-se sobre a projectada decisão de julgar deserto o recurso.

Mas se as partes, em sede de reclamação para a conferência, tem a possibilidade de alegarem o que entenderem sobre a questão decidida pelo relator, como aconteceu na situação vertente, não faz sentido voltar atrás e ordenar a abertura de prazo para que, sobre aquela, se pronunciem de novo.

Concluiu-se, pois, que o despacho reclamado não violou o artº 3º, nºs 2 e 3, do C.P. Civil, assim improcedendo a conclusão a).

Porém, o recorrente e ora reclamante, tem ainda por errónea a interpretação e aplicação, feitas pelo despacho sob censura, da parte final do artº 12º da Lei 15/2001, pois que, em seu entender, deve ser interpretado de forma ampla, tendo em consideração a fase processual em curso.

O artº 12º da Lei 15/2001, depois de determinar a aplicação do C.P.P.T. aos processos e procedimentos regulados pelo C.P.T., manda aproveitar os actos já realizados.

Ora, contrariamente, ao que pretende o reclamante, este preceito legal não manda atender a qualquer fase processual, nomeadamente, à que estava em curso aquando da interposição do recurso para este S.T.A.

Por outro lado, o despacho reclamado não desaproveitou qualquer acto anteriormente realizado, pois que, do despacho reclamado, saíram incólumes todos os actos antes dele praticados, o que equivale a dizer que o citado artº 12º, no segmento ora considerado, não foi violado, nem os princípios da confiança, certeza e segurança jurídica.

Improcede, assim, a conclusão b).

Na conclusão c), conjugada com a alegação 6, tem o reclamante por inconstitucional o despacho reclamado na medida em que viola o direito à acção e ao recurso.

Também aqui lhe falece razão.

Na verdade, não se vê que a aplicação do C.P.P.T., determinada pelo citado artº 12º da Lei 15/2001, lhe tenha postergado qualquer direito, de forma arbitrária ou desproporcionada, ou dificultado o acesso ao direito e à tutela jurisdicional efectiva.

O mesmo se diga do despacho reclamado.

De qualquer modo, sempre se dirá, que o acesso ao direito, à tutela jurisdicional e o direito ao recurso dependem de requisitos, a satisfazer pelo interessado, nomeadamente a apresentação tempestiva das alegações de recurso, o que, no caso vertente, não aconteceu.

Daí que não deva queixar-se das leis ou da interpretação que delas foi feita.

Improcede pois, a conclusão c.), não se mostrando violadas as normas aí apontadas (v. Ac T.C. 26/5/03, Proc. 671/2002).

Termos em que se acorda em desatender a reclamação e em manter o despacho reclamado.

Custas do incidente pelo reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 75 euros.

Lisboa, 29 de Outubro de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 29 de Outubro de 2003.

Assunto:

Liquidação executiva.

Doutrina que dimana da decisão:

A liquidação subsequente a uma reclamação graciosa parcialmente procedente tem natureza executiva da decisão da reclamação graciosa e não tem autonomia para efeito de nova impugnação judicial.

Recurso n.º 947/03. Recorrente: ENGIL — Sociedade de Construção Civil, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento em ter decorrido o prazo legal de caducidade do direito à liquidação, a contribuinte ENGIL - Sociedade de Construção Civil, S.A., com sede na Rua Mário Dionísio, n.º 2, Linda-a-Velha, 2795 Queijas, deduziu impugnação judicial contra o acto tributário de liquidação de IRC do ano de 1989, no montante de 55.849.220\$00.

Por sentença de fls 32 e seguintes, o 5.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, julgou a impugnação improcedente por ter entendido que o acto de liquidação impugnado foi correctivo do inicial acto de liquidação, na sequência de uma reclamação graciosa parcialmente julgada procedente.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a contribuinte para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 62 e seguintes, nas quais concluiu que o acto impugnado é um verdadeiro acto de liquidação, é um acto de liquidação novo, que dá direito a uma nova impugnação, sendo autónomo do primitivo acto de liquidação. Por outro lado, não concorda com a tese, seguida na sentença recorrida, de que estamos em face de um acto correctivo da primitiva liquidação.

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

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

- a) A liquidação inicial tem a data de 3-12-93;
- b) A contribuinte deduziu reclamação graciosa;
- c) Essa reclamação graciosa foi julgada parcialmente procedente;
- d) A decisão da reclamação graciosa foi notificada à reclamante em 29-12-2000;
- e) O deferimento parcial da reclamação deu origem à liquidação correctiva de 30-5-2001;
- f) Foi desta liquidação que foi deduzida impugnação judicial.

Como resulta da matéria de facto dada como provada, a liquidação impugnada resultou da procedência parcial da reclamação graciosa. Quem fez essa liquidação não podia deixar de se conformar com a decisão da reclamação graciosa, não sendo lícito desviar-se do decidido na reclamação.

Deste modo, a liquidação em causa não passou de um acto de execução do que se decidira na reclamação graciosa. Se a reclamante não concordava com a decisão da reclamação graciosa, pois entendia que ela deveria ter sido julgada totalmente procedente, e não apenas parcialmente, teria de deduzir impugnação judicial no prazo de 8 dias, nos termos art.º 123.º, n.º 2, do CPT.

Como não deduziu essa impugnação dentro do prazo legal, não pode depois tentar alcançar o mesmo efeito mediante uma impugnação do acto que se limitou a dar execução à decisão da reclamação graciosa.

De facto, não estamos em face de uma liquidação correctiva, como disse o M.^{mo} Juiz *a quo*, mas de uma liquidação executiva. Obviamente, se houve uma reclamação graciosa parcialmente julgada procedente seguiu-se a reformulação da liquidação reclamada, do que resultaria uma liquidação em execução do que se tinha decidido.

Ora, não havendo uma liquidação nova, mas uma liquidação executiva de uma decisão da reclamação graciosa, então temos do concluir que o prazo de caducidade do direito à liquidação ainda não se tinha esgotado, tanto mais que a reclamação graciosa teria de ser decidida previamente.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 29 de Outubro de 2003. — *Almeida Lopes* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 29 de Outubro de 2003.

Assunto:

Taxas sobre comercialização de produtos de saúde exigidas pelo INFARMED. Conformidade à Constituição da República Portuguesa e ao Direito Comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *As taxas sobre comercialização de produtos de saúde cobradas pelo INFARMED, referidas no artigo 72º da Lei 3-B/2000, não são taxas mas verdadeiros impostos, dado o seu carácter de prestações pecuniárias coactivas, sem carácter de sanção, destinadas à realização de fins públicos.*
- II — *Tais impostos não violam o artigo 33º da 6ª Directiva nem a Constituição da República Portuguesa.*

Recurso n.º 1060/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Johnson & Johnson, L.da; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

“Johnson & Johnson, Limitada” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde relativa ao mês de Outubro de 2000, no montante de 534.668\$00.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente e anulada a autoliquidação.

Inconformada com tal decisão recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1. O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto, corresponde, compositamente, à contrapartida de serviços efectivamente prestados a beneficiários perfeitamente individualizáveis e, bem assim, ao desenvolvimento de uma actuação tendente à remoção de um obstáculo legal real ao exercício de uma actividade particular;

2. O tributo em questão apoia-se, assim, no «*princípio da proporcionalidade* taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à comunidade» (J. CASALTA NABAIS) e não no exigente *princípio da legalidade fiscal, que tem por base o princípio da capacidade contributiva*;

3. Ainda que de um imposto se tratasse, o que apenas por mera cautela se admite, os seus elementos essenciais resultariam com suficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei;

4. A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente secundum legem;

5. O INFARMED não interferiu por qualquer forma no campo de incidência da taxa, que foi exclusivamente definida por lei;

6. O campo de incidência da taxa é apenas e só o volume de vendas dos produtos por ela abrangidos, por parte dos obrigados ao seu pagamento, para os quais o preço de venda ao público é o preço a que os mesmos vendem os seus produtos àquele que lhes adquire, seja ele armazenista, distribuidor grossista ou consumidor final;

7. É que, ao contrário do que a douta sentença erradamente entende, se os sujeitos passivos da taxa fossem taxados sempre pelo

valor de venda do produto ao consumidor final, estar-se-ia perante uma solução contrária a todo e qualquer dos mais elementares princípios constitucionais e legais de justiça tributária que o INFARMED igualmente tem de observar, visto que, numa tal situação, como os produtos em causa não têm preço fixado por lei, podendo cada agente económico praticar um preço diferente, os sujeitos passivos poderiam ser colocados na situação de pagar uma taxa cujo valor poderia ser bastante superior ao próprio benefício económico decorrente da colocação do produto no mercado, o que contraria tudo o que são princípios de justiça fiscal;

8. Ao criar por lei da Assembleia da República a presente taxa, o Estado português não violou, de forme 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;

9. 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 58º da Lei n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro, no artigo 55º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, e nos artigos 1º, n.º 3, e 3º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro, que constituem leis interpretativas do citado pelo artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, e por isso se integram na lei interpretada (artigo 13º, n.º 1, do Código Civil);

A recorrida contra-alegou no sentido da manutenção da decisão recorrida, requerendo a título meramente subsidiário que fosse considerada inconstitucional a norma contida no n.º3 do artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000. Formulou as seguintes conclusões:

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, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

3. O artigo 72º da Lei n.º 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 n.º 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, n.º 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 n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

7. O artigo 58º da Lei n.º 30-C/2000, o artigo 55º da Lei n.º 109-B/2001 e o Decreto-Lei n.º 312/2002 não vieram interpretar o regime estabelecido pelo artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, pelo que não são retroactivamente aplicáveis ao caso *sub judice*.

Para efeitos da ampliação do objecto do recurso requerida, a título subsidiário, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 684º-A do Código de Processo Civil, importa ainda concluir:

8. A definição da base de incidência objectiva do imposto, por um lado, e a respectiva liquidação e cobrança, por outro, não podem ser consideradas separadamente, para efeitos de aplicação do princípio da legalidade, sempre que a determinabilidade da primeira seja posta em causa pelo regime legalmente estabelecido para estas últimas.

9. O artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000 é inexecutável por si mesmo, encontrando-se o fundamento de tal inexecutabilidade na circunstância de a base de incidência objectiva do imposto não ser determinável pelos sujeitos obrigados à sua autoliquidação, sem uma intervenção regulamentar posterior.

10. Uma vez que o regime estabelecido no artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000 não permite superar a indeterminabilidade da base de incidência do imposto resultante do sistema de autoliquidação legalmente criado, o n.º 3 daquele artigo é inconstitucional, por violação do disposto no n.º 2 do artigo 103º da Constituição da República Portuguesa.

11. Na medida em que o imposto criado pelo artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000 implica uma tributação sobre o rendimento de pessoas colectivas, e o número 3 do mesmo artigo sujeita os respectivos sujeitos passivos ao pagamento de um valor calculado por referência a um preço estabelecido e recebido por outras entidades que não aqueles sujeitos passivos, este último preceito é inconstitucional, por violação do imperativo resultante do n.º 2 do artigo 104º da Constituição da República Portuguesa, que exige que a tributação das empresas incida fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso em conformidade com a jurisprudência do acórdão n.º 61/03-30, de 4 de Junho de 2003, para cuja fundamentação remete, tendo este também apreciado e decidido da suscitada questão da inconstitucionalidade do artigo 72º, n.º 3, da Lei 3-B/2000.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 - No dia 12/12/00, a impugnante liquidou e pagou ao INFARMED a quantia de 534.668\$00, correspondentes à Taxa sobre a Comercialização dos Produtos de Saúde do mês de Outubro de 2000.

2 - Este valor (referido em 1) foi liquidado com base nos modelos de “Declaração de Venda” e “Guia de Depósito”, segundo as respectivas instruções de preenchimento, instituídas pelo Conselho de Administração do INFARMED, por despacho de 28/04/00.

3 - O valor a entregar ao INFARMED, por determinação deste, é obtido multiplicando o volume de vendas mensal do produtor, importador de produtos de saúde ou dos seus representantes, pelo factor legalmente estabelecido.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A questão colocada nos presentes autos foi já decidida nesta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo nos acórdãos 61/03, de 4 de Junho, e 439/03, de 9 de Julho, tendo em ambos o actual relator tido intervenção como adjunto. Concordando com a orientação seguida em tais acórdãos e com as decisões neles proferidas vamos por isso segui-las de perto.

- Sem necessidade de retomar aqui as transcrições doutrinárias que constam do primeiro dos arestos referidos, temos como elementos do conceito de taxa:

- ser uma prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente pelo Estado ou outro ente público, sem carácter sancionatório;

- utilização individualizada pelo contribuinte de bens públicos ou semi-públicos;

- contrapartida por uma actividade do credor dirigida ao mesmo contribuinte.

A taxa distingue-se pois do imposto pela bilateralidade do tributo face à unilateralidade deste e pela corresponsividade das prestações do utente e da entidade prestadora, inexistente nele. Esta relação tem carácter substancial ou material, que não meramente formal, podendo contudo não haver uma equivalência rigorosa entre o valor do serviço e a quantia a pagar, desde que não ocorra uma “desproporção intolerável”.

Passemos agora a transcrever o que no acórdão 61/03 se escreveu relativamente à taxa aqui em causa:

“Ora, nos termos do preâmbulo do Dec-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do INFARMED, a criação do instituto procurou responder às necessidades “de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público” bem como “reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública”.

Pelo que o seu artº 6º lhe atribuiu, como refere a impugnante, “a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades - seu nº 3:

al a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde.

al c) garantir a qualidade dos produtos de saúde.

al e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

al f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o nº 1 do art 7º da lei 3-8/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma “ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED”.

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais - artigo 64º -, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou,

reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, "a comunidade" - beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da correspondente actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação, Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a correspondência entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo INFARMED.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson - cfr. artº 44º, n.º 2, da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso - cfr. Casalta Nabais, O dever fundamental de pagar impostos, pág. 260.

"No concernente às taxas devidas por licenças ... apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral" - pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou ao menos como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo, idêntica e, por todos, os Acdo TC de 16Fev00, in Acórdãos do Tribunal Constitucional, vol 46º, págs. 21 e segts. e do STA, de 24/11/99, Rec. 18.911, 28/04/99, Rec. 18.911, 28/4/99 Rec. 21.843, e 24/3/99, Rec. 21.649, Está, assim, sujeita ao disposto no artº 103º nº 2 da constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação - cfr. Casalta Nabais, Direito Fiscal, 2.ª edição, pág. 142.

Ora, o nº 3 do referido artº 72º dispõe que "a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final ...e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto".

Assim, a incidência real concretiza-se "no volume de vendas de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, "vendas mensais".

Certo que deve ter "por referência, "o preço de venda ao consumidor final" mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero "valor de referência limite".

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso "declaração de vendas" surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento".

Também no que respeita à desconformidade com o direito comunitário acompanhamos o que se escreveu no acórdão já referido pelo que vamos igualmente transcrever o que nele sobre tal questão se escreveu:

"Quanto à violação do direito comunitário: artº 33º da directiva: 77/388/CEE, do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91. Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

"Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira".

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados-Membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, "sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior".

Cfr., por todos, os Acds. de 17/Set197, Proc. C-28/96 - Fricarnes, S.A, e Proc. C. 347/95 - UCAL; de 26/6/97, Careda, S.A, in Colectânea de Jurisprudência, I, pág. 3734, e de 13/03/97 -Solisnor, S.A. in cit., I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados-Membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios - cf. o Ac 13/07/89, Procs. 93 e 94/88, in Colectção pág. 2671 - WisselinK - e de 8/7/86, Proc.

73/85 in Coleção pág. 2219 Kerrutt - e de 27/11/95, Proc.º 295/94 in Coleção pág.s 3759 Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito art.º 33.º.

As questões suscitadas pela recorrida a título subsidiário foram analisadas nas transcrições que efectuámos pelo que não haverá que repetir detalhadamente a sua apreciação. Nelas questiona a recorrida a título subsidiário a constitucionalidade do n.º 3 do artigo 72.º da Lei 3-B/2000. Na transcrição que fizemos do acórdão 61/03 a questão foi apreciada, tendo-se então referido que a incidência real se concretiza no volume de vendas, aparecendo apenas como valor de referência limite a menção do preço de venda ao consumidor final. Foi pois, como se disse, respeitada a reserva de lei formal da Assembleia da República pois aquela norma contém em si elementos bastantes para determinar a base de incidência do tributo, sem necessidade de posterior regulamentação.

Também o afirmado pela recorrida na sua 11.ª conclusão quanto à violação do artigo 104.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa que impõe a tributação das empresas pelo rendimento real não procede porquanto a tributação incidente sobre o volume de vendas de cada produto não deixa de constituir um rendimento real da vendedora só porque referido ao preço de venda ao consumidor final.

Não ocorrem pois as inconstitucionalidades invocadas.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, tanto na instância como neste Supremo Tribunal Administrativo, fixando-se em 60 % a procuradoria.

Lisboa, 29 de Outubro de 2003. — Vítor Meira (relator) — Alfredo Madureira — Brandão de Pinho.

Acórdão de 29 de Outubro de 2003.

Assunto:

Taxas sobre comercialização de produtos de saúde exigidas pelo INFARMED. Conformidade à Constituição da República Portuguesa e ao Direito Comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

I — As taxas sobre comercialização de produtos de saúde cobradas pelo INFARMED, referidas no artigo 72.º da Lei 3-B/2000, não são taxas mas verdadeiros impostos, dado o seu carácter de prestações pecuniárias coactivas, sem carácter de sanção, destinadas à realização de fins públicos.

II — Tais impostos não violam o artigo 33.º da 6a Directiva nem a Constituição da República Portuguesa.

Recurso n.º 1061-03-30. Recorrente: Fazenda Publica; Recorrido: Johnson & Johnson, Lda.; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

“Johnson & Johnson, Limitada” impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde relativa ao mês de Janeiro de 2002, no montante de € 4.055,73.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente, anulada a autoliquidação e condenado o INFARMED no pagamento de juros indemnizatórios.

Inconformada com tal decisão recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1. O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto, corresponde, compositamente, à contrapartida de serviços efectivamente prestados a beneficiários perfeitamente individualizáveis e, bem assim, ao desenvolvimento de uma actuação tendente à remoção de um obstáculo legal real ao exercício de uma actividade particular;

2. O tributo em questão apoia-se, assim, no «*princípio da proporcionalidade* taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à comunidade» (J. CASALTA NABAIS) e não no exigente *princípio da legalidade fiscal*, que tem por base o *princípio da capacidade contributiva*;

3. Ainda que de um imposto se tratasse, o que apenas por mera cautela se admite, os seus elementos essenciais resultariam com suficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei;

4. A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente *secundum legem*;

5. O INFARMED não interferiu por qualquer forma no campo de incidência da taxa, que foi exclusivamente definida por lei;

6. O campo de incidência da taxa é apenas e só o volume de vendas dos produtos por ela abrangidos, por parte dos obrigados ao seu pagamento, para os quais o preço de venda ao público é o preço a que os mesmos vendem os seus produtos àquele que lhes adquire, seja ele armazenista, distribuidor grossista ou consumidor final;

7. É que, ao contrário do que a douta sentença erradamente entende, se os sujeitos passivos da taxa fossem taxados sempre pelo valor de venda do produto ao consumidor final, estar-se-ia perante uma solução contrária a todo e qualquer dos mais elementares princípios constitucionais e legais de justiça tributária que o INFARMED igualmente tem de observar, visto que, numa tal situação, como os produtos em causa não têm preço fixado por lei, podendo cada agente económico praticar um preço diferente, os sujeitos passivos poderiam ser colocados na situação de pagar uma taxa cujo valor poderia ser bastante superior ao próprio benefício económico decorrente da colocação do produto no mercado, o que contraria tudo o que são princípios de justiça fiscal;

8. 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;

9. 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 58º da Lei n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro, no artigo 55º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, e nos artigos 1º, n.º 3, e 3º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro, que constituem leis interpretativas do citado pelo artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, e por isso se integram na lei interpretada (artigo 13º, n.º 1, do Código Civil);

10. Por último, carece de qualquer fundamento a condenação em juros indemnizatórios nos termos do n.º 2 do artigo 43º da Lei Geral Tributária, porque este, interpretado em conjunto com o seu n.º 1, só se aplica aos casos de que resulte para o sujeito passivo pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido;

11. Este não é manifestamente o caso que ora nos ocupa, visto que, na lógica - aliás, errada, como vimos - da sentença recorrida, a impugnante teria pago uma taxa inferior àquela que seria devida se a mesma fosse calculada com base no volume de vendas ao consumidor final;

12. Pelo que, não tendo havido pagamento de taxa superior à legalmente devida, não há lugar ao pagamento de quaisquer juros indemnizatórios, conforme resulta dos n.ºs 1 e 2 do artigo 43º da Lei Geral Tributária.

A recorrida contra-alegou no sentido da manutenção da decisão recorrida, requerendo a título meramente subsidiário que fosse considerada inconstitucional a norma contida no n.º 3 do artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000. Formulou as seguintes conclusões:

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, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

3. O artigo 72º da Lei n.º 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 n.º 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, n.º 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 n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

7. São devidos juros indemnizatórios à Johnson, porquanto esta, por “erro imputável aos serviços, teve que suportar o pagamento de uma alegada dívida tributária sem que esta fosse devida, assim se preenchendo os requisitos legalmente exigidos no artigo 43º, n.º 2, da Lei Geral Tributária.

8. O artigo 58º da Lei n.º 30-C/2000, o artigo 55º da Lei n.º 109-B/2001 e o Decreto-Lei n.º 312/2002 não vieram interpretar o regime estabelecido pelo artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, pelo que não são retroactivamente aplicáveis ao caso *sub judice*.

Para efeitos da ampliação do objecto do recurso requerida, a título subsidiário, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 684º-A do Código de Processo Civil, importa ainda concluir:

9. A definição da base de incidência objectiva do imposto, por um lado, e a respectiva liquidação e cobrança, por outro, não podem ser consideradas separadamente, para efeitos de aplicação do princípio da legalidade, sempre que a determinabilidade da primeira seja posta em causa pelo regime legalmente estabelecido para estas últimas.

10. O artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000 é inexequível por si mesmo, encontrando-se o fundamento de tal inexequibilidade na circunstância de a base de incidência objectiva do imposto não ser determinável pelos sujeitos obrigados à sua autoliquidação, sem uma intervenção regulamentar posterior.

11. Uma vez que o regime estabelecido no artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000 não permite superar a indeterminabilidade da base de incidência do imposto resultante do sistema de autoliquidação legalmente criado, o n.º 3 daquele artigo é inconstitucional, por violação do disposto no n.º 2 do artigo 103º da Constituição da República Portuguesa, devendo, em consequência, ser devolvidos os montantes pagos pela Johnson, acrescidos dos respectivos juros indemnizatórios.

12. Na medida em que o imposto criado pelo artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000 implica uma tributação sobre o rendimento de pessoas colectivas, e o n.º 3 do mesmo artigo sujeita os respectivos sujeitos passivos ao pagamento de um valor calculado por referência a um preço estabelecido e recebido por outras entidades que não aqueles sujeitos passivos, este último preceito é inconstitucional, por violação do imperativo resultante do n.º 2 do artigo 104º da Constituição da República Portuguesa, que exige que a tributação das empresas incida fundamentalmente sobre o seu rendimento real, também neste caso devendo, em consequência, ser devolvidos os montantes já pagos pela Johnson, acrescidos dos respectivos juros indemnizatórios.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso em conformidade com a jurisprudência do acórdão n.º 61/03-30, de 4 de Junho de 2003, para cuja fundamentação remete.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 - No dia 27/02/02, a impugnante liquidou e pagou ao INFARMED a quantia de 4.055,73 euros, correspondentes à Taxa sobre a Comercialização dos Produtos de Saúde do mês de Janeiro de 2002.

2 - Este valor (referido em 1) foi liquidado com base nos modelos de “Declaração de Venda” e “Guia de Depósito”, segundo as respectivas instruções de preenchimento, instituídas pelo Conselho de Administração do INFARMED, por despacho de 28/04/00.

3 - O valor a entregar ao INFARMED, por determinação deste, é obtido multiplicando o volume de vendas mensal do produtor, importador de produtos de saúde ou dos seus representantes, pelo factor legalmente estabelecido.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A questão colocada nos presentes autos foi já decidida nesta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo nos acórdãos 61/03, de 4 de Junho, e 439/03, de 9 de Julho, tendo em ambos o actual relator tido intervenção como adjunto. Concordando com a orientação seguida em tais acórdãos e com as decisões neles proferidas vamos por isso segui-las de perto.

Sem necessidade de retomar aqui as transcrições doutrinárias que constam do primeiro dos crestos referidos, temos como elementos do conceito de taxa:

- ser uma prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente pelo Estado ou outro ente público, sem carácter sancionatório;
- utilização individualizada pelo contribuinte de bens públicos ou semipúblicos;
- contrapartida por uma actividade do credor dirigida ao mesmo contribuinte.

A taxa distingue-se pois do imposto pela bilateralidade do tributo face à unilateralidade deste e pela corresponsividade das prestações do utente e da entidade prestadora, inexistente nele. Esta relação tem carácter substancial ou material, que não meramente formal, podendo contudo não haver uma equivalência rigorosa entre o valor do serviço e a quantia a pagar, desde que não ocorra uma “desproporção intolerável”.

Passemos agora a transcrever o que no acórdão 61/03 se escreveu relativamente à taxa aqui em causa:

«Ora, nos termos do preâmbulo do Dec-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do INFARMED, a criação do instituto procurou responder às necessidades “de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público” bem como “reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública”.

Pelo que o seu artº 6º lhe atribuiu, como refere a impugnante, “a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades seu nº 3;

al a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde;

(...);

al c) garantir a qualidade dos produtos de saúde.

(...);

al e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

al j) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o nº 1 do art. 72º da Lei 3-8/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma “ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED”.

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais - artigo 64º - o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, “a comunidade “beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da correspondente actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação,

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a corresponsividade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e prestada pelo INFARMED.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson - cfr. artº 44º, n.º 2, da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso - cfr. Casalta Nabais, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, pág. 260.

“No concernente às taxas devidas por licenças . . . apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral”, pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou ao menos como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo, idêntica e, por todos, os Ac. do TC de 16Fev00, in Acórdão do Tribunal Constitucional, vol. 46º, págs. 21 e segts. e do STA, de 24/11 /99, Rec. 18.911, 28/04/99, Rec. 18.911, 28/4/99, Rec. 21.843, e 24/3/99, Rec. 21.649,

Está, assim, sujeita ao disposto no artº 103º, nº 2, da constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação - cfr. Casalta Nabais, Direito Fiscal, 2.ª edição, pág. 142 .

Ora, o nº 3 do referido artº 72º dispõe que “a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final ... e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto”.

Assim, a incidência real concretiza-se “no volume de vendas” de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, “vendas mensais”.

Certo que deve ter por referência, “o preço de venda ao consumidor final” mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero “valor de referência limíte”.

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso “declaração de vendas” surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.»

Também no que respeita à desconformidade com o direito comunitário acompanhamos o que se escreveu no acórdão já referido pelo que vamos igualmente transcrever o que nele sobre tal questão se escreveu:

«Quanto à violação do direito comunitário: artº 33º da Directiva: 77/388/CEE do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91. Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

“Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira”.

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, “sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior”.

Cfr., por todos, os Acds. de 17/Set/97, Proc.º C-28/96 - Fricarnes, S.A., e Proc. C. 347/95 - UCAL; de 26/6/97, Careda, S.A in Colectânea de Jurisprudência, I, pág. 3734 e de 13/03/97 - Solisnor, S. A., in cit., I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados Membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios - cf. o Ac 13/07/89, Procs. 93 e 94/88 in Colecção pág. 2671 - WisselinK - e de 8/7/86, Proc. 73/85, in Colecção pag. 2219, Kerrutt e de 27/11/95, Procº295/94 in Colecção págs. 3759 - Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito artº 33º.»

As questões suscitadas pela recorrida a título subsidiário foram analisadas nas transcrições que efectuámos pelo que não haverá que repetir detalhadamente a sua apreciação. Nelas questiona a recorrida a título subsidiário a constitucionalidade do nº 3 do artigo 72º da Lei 3-B/2000. Na transcrição que fizemos do acórdão 61/03 a questão foi apreciada, tendo-se então referido que a incidência real se concretiza no volume de vendas, aparecendo apenas como valor de referência limite a menção do preço de venda ao consumidor final. Foi pois, como se disse, respeitada a reserva de lei formal da Assembleia da República pois aquela norma contém em si elementos bastantes para determinar a base de incidência do tributo, sem necessidade de posterior regulamentação.

Também o afirmado pela recorrida na sua 12ª conclusão quanto à violação do artigo 104º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa, que impõe a tributação das empresas pelo rendimento real não procede porquanto a tributação incidente sobre o volume de vendas de cada produto não deixa de constituir um rendimento real da vendedora só porque referido ao preço de venda ao consumidor final.

Não ocorrem pois as inconstitucionalidades invocadas.

Refira-se finalmente quanto aos juros indemnizatórios que a recorrida entende serem-lhe devidos, que tal questão fica prejudicada face ao entendimento aqui decidido quanto à legalidade da “taxa” em causa.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, tanto na 1ª instância como neste Supremo Tribunal Administrativo, fixando-se aqui em 60% a procuradoria.

Lisboa, 29 de Outubro de 2003. — Vítor Meira (relator) — Alfredo Madureira — Brandão de Pinho.

Acórdão de 29 de Outubro de 2003.

Assunto:

Caducidade do direito à liquidação do imposto na sequência de inspecção. Prazo. Artigos 45º, nº 5, e 46º, nº 3, da Lei Geral Tributária. Lei nº 15/2001, de 5 de Julho.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O prazo de caducidade do direito à liquidação, antecedida de acção inspectiva, é de seis meses, contados após o termo do prazo de seis meses fixado para a conclusão daquela acção, nos termos do disposto no artigo 45º, nº 5, da Lei Geral Tributária.*
- 2 — *Caindo o prazo para a conclusão da inspecção já na vigência da Lei nº 15/2001, de 5 de Junho, não há que aplicar ao caso o regime de transição do artigo 11º da mesma lei.*
- 3 — *A referência, feita nesse artigo 11º, aos «prazos definidos (...) no nº 5 do artigo 45º da lei geral tributária», é de entender como restrita ao prazo de caducidade estabelecido nesse nº 5, e não, também, ao prazo para conclusão da acção de inspecção.*
- 4 — *A interrupção do prazo de caducidade, consagrada no artigo 46º, nº 3, alínea b), da Lei Geral Tributária, não se aplica a uma «notificação da decisão de fixação da matéria colectável» ocorrida antes de 5 de Julho de 2001, data em que entrou em vigor a Lei nº 15/2002.*

Recurso n.º 1077/03. Recorrente: João Maria Duque Pessegueiro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º Dr. Baeta Queiroz.

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

1.1. **JOÃO MARIA DUQUE PESSEGUEIRO**, residente em Mira d' Aire, Porto de Mós, recorre da sentença do M.ºmº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria que julgou improcedente a impugnação judicial da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano de 1999.

Formula as seguintes conclusões:

«A)

Salvo o devido respeito que a dita sentença recorrida nos merece, o recorrente não concorda, contudo, com o julgamento da matéria de direito levado a efeito naquela.

B)

De acordo com o artigo 75º, conjugado com o n.º 2 do artigo 76º, ambos do Código do IRS, a competência para a prática de actos tributários, nomeadamente os adicionais, quando não efectuados pelo sujeito passivo, cabe aos serviços da Direcção-Geral dos Impostos.

C)

Pelo que o acto tributário recorrido, porque da iniciativa dos serviços fiscais, deveria ter sido praticado pelos serviços da DGCI.

D)

Por sua vez, o n.º 2 do artigo 36º do CPPT estipula que as notificações dos actos tributários contêm obrigatoriamente a decisão, seus fundamentos, meios de defesa, prazo para reagir, indicação da entidade que o praticou e qual a qualidade em que o praticou.

E)

Ora, nos autos não foi junto pela Fazenda Pública qualquer documento que comprovasse o acto tributário praticado pela entidade competente no quadro orgânico dos serviços da DGCI;

F)

A suposição de que os actos tributários são actos de massa não tem o mínimo de fundamento nem acolhimento na letra da lei.

G)

Não pode o aplicador da lei fazer tábua rasa da lei para fazer corresponder a prática dos serviços com a lei.

H)

À semelhança de outras lacunas da lei fiscal, compete ao poder executivo providenciar por uma de duas soluções: ou fazer cumprir a lei como está regulada ou fazer alterar a lei de forma a dar força de lei à prática concreto dos Serviços neste caso em matéria da competência e formalidades legais para a prática de actos tributários.

I)

A falta de prática do acto tributário por parte dos serviços da Direcção Geral dos Impostos, implica necessariamente a impossibilidade da sua fundamentação.

J)

O documento de cobrança junto com a p.i. constitui apenas uma mera consequência dum procedimento informático destituído de qualquer valor jurídico porque desprovido da inexistência do acto tributário prévio.

L)

Com efeito, uma notificação só pode valer pelo acto antecedente que diz comunicar.

M)

Inexistindo o acto tributário, nem a fundamentação nem a notificação do mesmo está destituída de qualquer valor jurídico.

N)

A liquidação recorrida, **a demonstrar-se que foi praticada o que apenas por necessidade de patrocínio se admite**, ocorreu em 19.4.02, data em que estava em vigor a LGT.

O)

Ao recorrente não foi dada a possibilidade de se pronunciar antes da liquidação recorrida, tendo sido violada a alínea a) do n.º 1 do artigo 60º da LGT.

P)

A liquidação recorrida porque efectuada em 19-4-2002, enferma do vício da caducidade previsto no n.º 5 do artigo 45º da LGT na redacção dada pela Lei 15/01.

Q)

Com efeito, tendo a inspecção sido iniciada em 9 de Abril de 2001, o prazo de seis meses para a sua conclusão ocorreu em 9 de Outubro de 2001;

R)

Por sua vez, o prazo de seis meses previsto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT terminou em 9 de Abril de 2002 pelo que a liquidação ao ter sido praticada em 19 de Abril de 2002, ocorreu com violação do prazo de caducidade de seis meses previsto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT.

S)

Na verdade, tratando-se de liquidação com base em correcções técnicas não se aplica o efeito interruptivo previsto na alínea b) do n.º 3 do artigo 46.º da LGT.

T)

Por sua vez, o prazo de seis meses previsto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT é de direito substantivo pelo que a sua contagem iniciada a partir de 9 de Outubro de 2001 e o seu termo em 9 de Abril de 2002 respeita o regime transitório previsto no artigo 11.º da Lei 15/01.

U)

O despacho de alteração dos rendimentos lavrado a fls. 92 verso dos autos proferido em 8-6-01 por delegação de competências do senhor Director de Finanças de Leiria não cumpre com as exigências de fundamentação previstas no n.º 2 do artigo 77.º da LGT.

V)

Pelo que a douda sentença recorrida violou e fez errada aplicação do artigo 75.º e n.º 2 do artigo 76.º, ambos do Código do IRS, os n.ºs 1 e 2 do artigo 36.º do CPPT, a alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º e o n.º 2 do artigo 77.º da Lei Geral Tributária e o n.º 2 do artigo 36.º do RCPIT e o n.º 5 do artigo 45.º, a alínea b) do n.º 3 do artigo 46.º da LGT, na redacção conferida pela Lei 15/01 e o artigo 11.º da L 15/01.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado provado e procedente e em consequência ser anulada a douda decisão recorrida, anulando-se a totalidade da liquidação adicional de IRS do exercício de 1999».

1.2. A Fazenda Pública não contra-alega.

1.3. O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, no essencial, pelas razões que fundam o parecer dado pelo Ministério Público no Tribunal recorrido.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.ºs Juizes-Adjuntos.

2. A sentença recorrida deu por provada a seguinte factualidade:

«1.

O sujeito passivo encontra-se inscrito em IRS, categoria «C», e em IVA, enquadrado no regime normal, com periodicidade mensal, pelo exercício da actividade de «Comércio por grosso de lãs e têxteis», CAE 051410.

2.

No período compreendido entre 9/4/2001 e 10/5/2001, foi objecto de uma acção inspectiva, referente aos exercícios de 1998 e 1999, em relação ao qual foi elaborado relatório da inspecção tributária que consta de fls. 49 cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido;

3.

Foi notificado do projecto de conclusões do relatório da inspecção tributária por carta regista enviada em 16/5/2001, para exercer o direito

de audição no prazo de 10 dias. O contribuinte exerceu o direito de audição, nos termos que constam de fls. 93, e cujos fundamentos foram apreciados no relatório da inspecção tributária, como consta e fls. 62 cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido;

4.

No doudo relatório da inspecção tributária propõe-se aplicar ao sujeito passivo métodos indirectos de tributação relativamente ao exercício de 1998; e efectuar correcções técnicas em relação aos exercícios de 1998 e 1999, conforme consta expressamente do referido relatório (fls. 64 dos autos)

5.

O Ex.º Director Distrital de Finanças, mediante poderes delegados, autorizou a aplicação de métodos indirectos de tributação (fls. 49)

6.

O impugnante foi notificado do relatório da inspecção tributária bem como da matéria tributável fixada, como consta de fls. 98 e 99 cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido;

7.

Foi deduzido pedido de revisão da matéria tributável nos termos que constam de fls. 101, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido;

8.

No âmbito da Comissão de Revisão, os peritos chegaram a acordo quanto à tributação referente ao exercício de 1998, no que toca ao IRS e IVA. Em relação ao exercício de 1999, pelo vogal da Comissão de Revisão foi dito que as correcções efectuadas são de natureza técnica ou meramente aritméticas, apenas em sede de IRS - Cat. C e dizem respeito ao montante das compras que não figuravam em existências finais.

9.

A liquidação adicional de IRS referente ao ano de 1999 foi efectuada em 19/4/2002, como consta de fls. 9 cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido».

3.1. Na sequência de uma inspecção tributária, foi liquidado ao recorrente IRS, relativo ao exercício do ano de 1999.

Contra tal liquidação reagiu judicialmente o recorrente, impugnando, para o que arrumou os seus fundamentos nestes capítulos:

- «inexistência jurídica do acto tributário»;
- «preterição da formalidade legal de audição prévia antes da notificação/liquidação»;
- «ilegalidades e preterição de formalidades legais praticadas no âmbito do procedimento inspectivo».

A sentença apreciou cada um dos vícios acusados pelo impugnante e, não reconhecendo enfermar o acto de liquidação de nenhum deles, julgou improcedente a impugnação judicial.

No recurso jurisdicional que apresenta desta sentença, o recorrente distribui a sua argumentação adversa pelos capítulos seguintes:

- «inexistência jurídica do acto tributário»;
- «falta de fundamentação do acto tributário recorrido»;
- «preterição da formalidade legal da audição prévia antes da liquidação»;

- «caducidade do direito à liquidação nos termos do nº 5 do artigo 45º da LGT», e

- «inexistência e invalidade do despacho de alteração do EDDF».

À primeira vista, parece que o recorrente suscita, no recurso jurisdicional, mais questões do que aquelas que colocara na petição de impugnação.

Adiante se verá se é assim ou não, sendo certo que, a ser, não poderemos apreciar as questões novas, que não tenham sido postas ao Tribunal recorrido, e por ele decididas.

3.2. Vejamos, antes do mais, a questão da «inexistência jurídica do acto tributário», que foi colocada à 1ª instância e por ela resolvida.

O recorrente faz assentar esta inexistência na falta de junção ao processo de documento comprovativo da prática do acto pelos serviços competentes a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, hoje, Direcção-Geral dos Impostos.

Segundo ele, tudo o que há no processo é «uma mera consequência de um procedimento informático destituído de qualquer valor jurídico porque desprovido da inexistência do acto tributário prévio» (sic).

Refere-se o recorrente ao documento de fls. 9, que é o documento de cobrança do IRS liquidado, através do qual foi notificado para o respectivo pagamento, conforme «nota demonstrativa» que do mesmo documento consta.

Para o recorrente, como se viu, este documento não é mais do que a consequência de um procedimento informático, sem valor nenhum, porque não há, antes e atrás dele, acto tributário.

Mas a matéria de facto apurada revela que foi desenvolvido todo um procedimento, aliás, complexo, com vista ao apuramento, primeiro, da matéria colectável e, depois, do imposto devido, e que, a final desse procedimento, foi emitido e enviado ao recorrente o falado documento de cobrança.

É claramente artificiosa a distinção que o recorrente faz entre acto tributário de liquidação e documento que o transmite (ainda que tal transmissão seja, porventura, incompleta). Do mesmo modo, não faz sentido, no mundo nosso conhecido, imputar um documento que, além do mais, revela complexas operações de cálculo, a uma mera consequência de uma operação informática - como se os computadores agissem por si, emitindo documentos sem a intervenção humana.

O documento em causa apresenta-se como produzido pela Direcção-Geral dos Impostos, vem assinado (ainda que por meios mecânicos) pelo respectivo Director-Geral, e contém uma nota demonstrativa de um acto tributário de liquidação que, de resto, o recorrente não podia deixar de aguardar, como consequência de todo o procedimento que sabia estar em curso, porque lhe respeitava, nele foi chamado a participar e, efectivamente, participou.

Nada obsta a que a Administração, para a prática de actos tributários de liquidação, designadamente, para determinar a matéria colectável, a taxa aplicável, quantificar o imposto devido, e considerar as deduções à colecta, se socorra de meios informáticos. E não se vê impedimento a que o documento que tudo isso corporiza, e de tudo dá conhecimento (notifica) ao contribuinte, seja emitido por uma impressora associada a um computador.

Não é razoável que o destinatário de um documento de cobrança como o de fls. 9 questione a sua autoria, e pretenda que a sua situação jurídica perante o Fisco, no que concerne ao IRC, foi «definida» por uma máquina, e não pelos serviços da Administração que remetem

o documento, e que são, nos termos da lei (como ele, contribuinte, reconhece), os competentes para proceder à liquidação.

Em conclusão: o documento de cobrança que do processo consta, não consubstanciando, em si, um acto tributário de liquidação, é manifestação bastante da prática desse acto, o qual, consequentemente, tem existência jurídica.

3.3. Questão diferente desta, mas que o recorrente com ela conexiona, é a da legalidade da notificação feita mediante o dito documento.

A este propósito, o recorrente alega que o documento sob análise não respeita as exigências do nº 2 do artigo 36º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Tais exigências são: que contenha a decisão, os fundamentos, o prazo para a defesa e para reagir contra o acto, a autoria e indicação do (eventual) uso de delegação de competência.

Ainda aqui o recorrente age como se nada houvesse antes da notificação que lhe foi feita, como se esta surgisse do nada, por espontânea obra de um computador.

Ora, a verdade é que, antes da notificação efectuada mediante o documento em causa, o recorrente acompanhara e interviu em todo um procedimento que culminara com a fixação da matéria colectável para efeitos de IRS. Sabia, pois, porque isso lhe fora transmitido, qual era a matéria colectável atendível, só lhe faltando conhecer as operações em falta para apurar o imposto: a taxa, a quantificação do imposto, e as deduções à colecta.

De tudo isso dá a nota demonstrativa incluída no documento perfeito conhecimento.

Indicado é, também, o prazo para a reacção, graciosa ou contentiosa, contra o acto notificado; como apontada está a respectiva autoria. A única indicação ausente é a relativa à competência se própria, se delegada. Mas é evidente que, nada se dizendo a tal respeito, o acto é de imputar ao uso de competência própria da entidade que como seu o assume, já que essa é a regra, sendo excepcional o uso de competência delegada; para além de, no caso, o acto ser assumido por quem - como, aliás, o recorrente afirma - a lei aponta como competente para a sua prática.

Em sùmula, a notificação efectuada mediante a nota de cobrança de fls. 9 está conforme às exigências legais.

3.4. A questão da falta de fundamentação do acto, não autonomizada na petição inicial, já aí foi abordada, e tratou dela a sentença recorrida.

O recorrente volta a esta questão, dizendo, além do mais, que, se o acto de liquidação não existe, necessariamente, não está fundamentado.

Já se viu que o acto existe.

O que se disse sobre a notificação serve para demonstrar que o acto está fundamentado, ao esclarecer qual foi a matéria colectável considerada, qual a taxa aplicada, qual a colecta apurada, e quais as deduções atendidas. Nisto se consubstancia o processo cognitivo que conduziu à definição da situação jurídica do recorrente, no que respeita ao IRS de 1999.

O que estava a montante o procedimento conducente à fixação da matéria colectável fora objecto de fundamentação própria, a qual consta do relatório da inspecção, dos despachos do Director Distrital de Finanças, e do laudo dos peritos que integraram a Comissão de Revisão.

Do mesmo vício de forma por falta de fundamentação acusa o recorrente o despacho do Director Distrital de Finanças, fazendo daí derivar a sua «inexistência e invalidade», porquanto «a entidade que praticou a liquidação não se apropriou do relatório da inspecção reproduzido nos autos».

Mas o que se passa é diferente do que o recorrente configura.

O acto de liquidação *stricto sensu* aqui em causa não fez senão determinar a taxa e aplicá-la à matéria colectável previamente determinada, já que tal fixação resultara de um procedimento anteriormente corrido, iniciado com a inspecção feita à escrita do recorrente e concluído com a peritagem por si requerida, tudo conforme se noticia nos n.ºs 2 a 8 da matéria de facto fixada pela sentença.

Deste modo, e ao contrário do que alega o recorrente, o acto de liquidação apropriou-se de tudo quanto estava para trás, no tocante à fixação da matéria colectável.

O despacho de fls. 92 verso, por seu turno, está fundamentado ao assentar nos mesmos «fundamentos para aplicação (de métodos indirectos) de correcções técnicas e a quantificação dos mesmos» «expostos no relatório da inspecção tributária».

Ora, o recorrente não defende que desse relatório não constam fundamentos bastantes: o que diz é que o despacho em questão não se apropriou deles o que é desmentido pelo seu próprio teor, parcialmente transcrito.

Não se verifica, pelo exposto, o vício formal atinente à fundamentação.

3.5. No que concerne à falta de audição prévia, defende o recorrente que, além da que lhe foi proporcionada no âmbito do procedimento de inspecção, a alínea a) do artigo 60º da Lei Geral Tributária (LGT) impunha que idêntica oportunidade lhe fosse concedida antes da liquidação.

Mas o que esta norma estabelece é a obrigatoriedade de propiciar ao contribuinte a sua participação na formação das decisões que lhe dizem respeito, enumerando várias das formas em que pode concretizar-se o exercício do correspondente direito.

Por força desta disposição legal, o contribuinte tem de ser ouvido antes da liquidação (não, necessariamente, imediatamente antes dela), salvo se esta se efectuar com base na sua declaração, ou se tiver havido decisão favorável de alguma pretensão sua, expressa em pedido, reclamação, recurso ou petição.

No nosso caso, houve, no tocante ao modo de estabelecer a matéria colectável, um projecto de decisão que foi comunicado ao recorrente, sobre o qual ele foi ouvido e se pronunciou, antes da conclusão do relatório da inspecção tributária; e, estabelecida aquela matéria, o recorrente solicitou a sua revisão, o que concretizou uma nova pronúncia sua.

Conforme já se disse, encerrado o procedimento tendente ao apuramento da matéria colectável, com aquelas duas participações do recorrente, tudo o que havia a fazer era a liquidação em sentido estrito, não cabendo senão estabelecer a taxa aplicável e proceder aos cálculos do imposto devido. Foi o que fez, e não mais, o acto de liquidação.

Não havia, pois, neste contexto, que dar nova oportunidade - que seria a terceira -, para o recorrente se pronunciar. A lei não impõe à Administração que permita o exercício do direito de audição múltiplas vezes, mas que o assegure por qualquer das formas referidas

no falado artigo 60º, o qual, do modo como as coisas se passaram, não saiu ofendido.

Tudo isto, que dito fica, é sem entrar em linha de conta com o disposto no artigo 13º da Lei nº 16-A/2002, de 31 de Maio, que alterou o artigo 60º da LGT: face às disposições do actual n.º 3 do artigo 60º da LGT, e do n.º 2 daquele artigo 13º, não sobram dúvidas de que não era exigida pela lei a audição pretendida pelo recorrente, imediatamente antes do acto de liquidação. Como, aliás, bem se demonstra na sentença posta sob apreciação.

3.6. A caducidade do direito à liquidação resulta, segundo o recorrente, de ter sido ultrapassado o prazo de seis meses previsto no n.º 5 do artigo 45º da Lei Geral Tributária.

Não autonomizada na petição inicial em capítulo próprio, a questão foi, já aí, abordada, e a sentença decidiu-a.

De acordo com a redacção original dos artigos 45º e 46º da LGT, para a determinação do dies a quo do prazo de caducidade do direito à liquidação, e da dimensão deste, era irrelevante a ocorrência de qualquer acção inspectiva. Esta só valia como factor suspensivo desse prazo, o qual se suspendia com a notificação do início da inspecção.

Em nenhum caso o prazo de caducidade resultava inferior a quatro anos, contados, no nosso caso, a partir do termo do ano de 1999, que é aquele a que o imposto respeita artigo 45º n.ºs. 1 e 4. Da realização de uma inspecção só poderia emergir o alongamento do termo do prazo de caducidade, por força da sua suspensão, nos termos referidos do artigo 46º, n.º 1.

O que significa, para o nosso caso, que a caducidade nunca ocorreria antes do fim do ano de 2003 ou seja, não estava caducado o direito à liquidação aquando da respectiva notificação, em Maio de 2002.

Porém, a Lei nº 15/2001, de 5 de Junho, veio introduzir alterações nos falados artigos 45º e 46º da LGT.

O artigo 45º passou a dispor, na redacção dada pelo artigo 8º da Lei nº 15/2001, que a liquidação deve ser notificada ao contribuinte dentro de quatro anos, sob pena de caducidade, mesmo no caso de ocorrer o procedimento de inspecção tributária. Porém, quando tal aconteça, a caducidade opera decorridos que sejam seis meses após o termo do prazo fixado para a sua conclusão.

O artigo 11º da referida lei estabelece que, «relativamente a processos pendentes, os prazos definidos no artigo 183º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário e no n.º 5 do artigo 45º da Lei Geral Tributária são contados a partir da entrada em vigor da presente lei». Entrada em vigor essa que ocorreu em 5 de Julho de 2001, de acordo com o artigo 14º, ainda da lei nº 15/2001.

No caso vertente, o imposto é IRS relativo ao exercício do ano de 1999, e a liquidação foi efectuada em 19 de Abril de 2002 e notificada, por via postal, em data imprecisa, que não ultrapassa 3 de Maio de 2002 (carimbo de fls. 8 verso). É, pois, seguro que não estavam decorridos os quatro anos que a lei estabelece como limite.

Quanto à acção inspectiva, ela iniciou-se em 9 de Abril de 2001. O prazo para a sua conclusão, de seis meses, terminava, assim, em 9 de Outubro de 2001; seis meses contados a partir desta data conduzir põem-nos em 9 de Abril de 2002, o que vale por dizer que a liquidação, efectuada em 19 de Abril de 2002, estava para além do prazo de caducidade, mesmo sem atentar na data da respectiva notificação.

Esta conclusão carece de alguns esclarecimentos:

O prazo do artigo 45º, n.º 5, da LGT, que o artigo 11º da Lei nº 15/2001 manda contar a partir da sua entrada em vigor é, apenas,

o de caducidade, de seis meses, naquele estabelecido, e não, também, o prazo fixado para a conclusão da inspecção, que ali não está definido, nem foi alterado pela Lei nº 15/2001.

O prazo para a conclusão da inspecção continua a ser de seis meses; o prazo de caducidade do direito à liquidação passa a ser de seis meses, contados a partir do termo do prazo fixado para a conclusão da inspecção. Porém, nos processos pendentes, este último prazo de seis meses só se conta a partir de 5 de Julho de 2001. Mas esta parte da disposição não se aplica ao nosso caso, em que o prazo de seis meses fixado para a conclusão da inspecção cai já depois de 5 de Julho de 2001, em plena vigência da Lei nº 15/2001, 9 de Outubro.

Também não tem aplicação ao caso sob análise a nova redacção do artigo 46º, nº 3, da LGT, ao determinar que o prazo de caducidade de seis meses se interrompe com a notificação da decisão de fixação da matéria colectável com recurso a métodos indirectos. Isto porque a nova redacção entrou em vigor em 5 de Julho de 2001, e a notificação da decisão de fixação da matéria colectável reporta-se a 20 de Junho de 2001 (vd. o trecho da sentença, a fls. 26, em que se alude à «notificação da decisão da fixação da matéria colectável com recurso a métodos indirectos, em 20/6/2001»), isto é, a um momento em que ainda a nova lei não vigorava, pelo que não há que aplicá-la a um facto que lhe é anterior.

Não há, pois, que atender a esta notificação enquanto factor de interrupção da caducidade do direito à liquidação, posto que a lei vigente no momento da sua eclosão não lhe atribuiu faculdades interruptivas. «As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor (...)» - artigo 12º da LGT.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, julgando extinto, pela caducidade, o direito à liquidação e, consequentemente, ilegal essa liquidação, e procedente a impugnação judicial.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Outubro de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 29 de Outubro de 2003.

Assunto:

IRC. Sociedade declarada falida. Venda de bens do activo immobilizado. Incidência do imposto - Art. 43º do CIRC.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A venda de bens que integravam o activo immobilizado de uma sociedade entretanto declarada falida, efectuada nos autos de liquidação do respectivo activo, não integra o conceito de mais-valias e menos-valias previsto no artº 43º do CIRC.*

2 — *Com efeito, com a declaração de falência, não há mais activo immobilizado, qua talé, sendo, antes, todos os bens apreendidos, passando a constituir um novo património, a chamada "massa falida": um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, primeiramente, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos.*

Recurso: 1079/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Massa Falida de Parceria Marítima Esperança, Lda; Relator: Ex.^{mo} Cons.º Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1ª Instância de Aveiro, proferida em 09Fev03, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Massa Falida de Parceria Marítima Esperança, Lda, relativamente à liquidação adicional de IRC, do exercício de 1993 e respectivos juros compensatórios, no montante de 56.753.065\$00, a qual declarou nula.

Fundamentou-se a decisão, no que ora interessa, em que os arts. 65º e segs. do CIRC, na redacção então em vigor, não se aplicam às liquidações do património societário em processo de falência, com excepção da 1ª parte do seu nº 4, "até porque, ao tributar-se autónomamente as mais-valias resultantes da liquidação do património da falida, não se estaria a tributar o rendimento líquido da empresa mas o produto afecto aos pagamentos de dividas desta reconhecidas e graduadas, o que chocaria com o princípio constitucional de que as empresas são tributadas pelo seu rendimento e com o princípio da capacidade contributiva - arts. 103, nº 3, e 104, nº 4, "sendo que "a liquidação e cobrança de IRC que afronte as regras que delimitam o conteúdo fundamental deste imposto, na Constituição, é nula". A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

"I - A douta decisão começa por evidenciar dois conjuntos de argumentos, uns militando no sentido de que a liquidação no decurso da falência seguia as regras gerais das demais liquidações subsequente à dissolução de qualquer sociedade e outros negando essa possibilidade.

II - Não se vê motivo para que a liquidação derivada da dissolução em processo de falência tenha um tratamento diferenciado das demais liquidações a que o ilustre julgador apelida de voluntárias. A razão porque no nº 5 do artº 65º do CIRC se faz estender a sua disciplina aos casos de anulação ou nulidade dos contratos de sociedade é porque o legislador fiscal seguiu de perto o Comercial nesta matéria sendo que no capítulo referente à dissolução das sociedades está incluída e regulamentada a falência, v.g. al. e) do nº 1 do artº 141º e nº 1 do artº 143º, ao passo que aquelas causas de extinção vêm previstas muito antes, no capítulo relativo aos contratos de sociedade (artº. 42º e segs.).

III - Os prazos estabelecidos na legislação para prestação de contas na falência são ditados pelo ritmo dos procedimentos desta e pelo critério do Juiz para informar da "conta corrente" da liquidação, em

nada os prazos de índole Fiscal, fixados para o cumprimento de obrigações, têm que seguir a par e passo aqueles outros.

IV - Não é o facto de se tratar de uma execução universal de bens e se estar em presença de uma situação económica altamente deficitária que impede que se verifiquem, ora ganhos fortuitos e inesperados durante o período de liquidação, ora vendas de bens por valores impensáveis, aquando da avaliação prévia, que podem não só solver todas as dívidas como gerar sobras, incrementos patrimoniais esses para os quais nenhuma razão subsiste para se furtarem a tributação em sede de IRC.

V - A consideração dos prejuízos dos anos anteriores só se não operou por inacessibilidade dos elementos de escrita, mas os custos com a própria venda tiveram a relevância respectiva no presente caso.

VI - O espírito e a filosofia que orientaram a jurisprudência ditada no acórdão de 94/10/12 (rec. 17 655), são válidos para as mais-valias geradas na liquidação do património ainda que foçado, porque a sua natureza e razão de ser são rigorosamente as mesmas, independente da forma integrada ou autónoma como o legislador no tempo determinou a sua tributação.

VII - Ao decidir-se como se decidiu, com o máximo respeito, não se terá interpretado correctamente o disposto no então artº 65º e ainda incorrido na violação da al. f) do nº 1 art. 20º, ambos do CIRC.

VIII - Não se praticou qualquer inconstitucionalidade na determinação do rendimento e na liquidação, porquanto, ainda assim, se procurou o rendimento real quando se tiveram em conta os custos e só não se admitiram prejuízos dos anos anteriores porque estes se desconheciam.

Nos termos expostos e nos que VV. Ex^{as}, sempre mui doutamente, poderão suprir, deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, substituir a decisão por outra que julgue a impugnação improcedente na totalidade, como em nossa opinião se apresenta mais conforme com o que achamos ser a melhor expressão do DIREITO E DA JUSTIÇA.”

A impugnante não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que, declarada a falência da sociedade, cessa a prossecução do seu objecto social - e, portanto, a obtenção de lucros, que é a base do IRC (arts. 1º e 3º do CIRC) - não mais havendo activo imobilizado nem existências enquanto tais, sendo apreendidos todos os bens que passam a constituir o património “massa falida”: “um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente e, depois de liquidado para pagar, primeiro as custas processuais e as despesas de administração e depois, os créditos reconhecidos”, faltando, pois, o facto tributário pois que o não pode ser nunca a própria liquidação da massa falida.

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

Em sede factual, vem apurado que:

”3.1.1 A Divisão de Prevenção e Inspeção Tributária II da Direcção Distrital de Aveiro elaborou em 20 de Novembro de 1998 o relatório de que se junta cópia de fls. 9 a fls. 12 dos autos de reclamação graciosa em apenso e preencheu na mesma data o Mapa de Apuramento Mod. DC - 22, anotando no quadro 20 (“APURAMENTO DO RESULTADO PARA EFEITOS FISCAIS”) Campo 40 (“TOTAL DAS CORRECÇÕES”) a quantia de 80.868.000\$00 e no quadro 22 (“Fundamentação das correcções efectuadas”) o seguinte:

”Depois de efectuada a análise aos modelos 22 de 1993 a 1994, verificou-se que não apresentavam algum valor, até mesmo no balanço. Com o objectivo de apurar a existência de bens pertencentes à empresa e eventuais vendas, foi consultado o processo de falência da empresa, tendo-se chegado às seguintes conclusões:

A empresa “A Leiloeira Invicta do Norte, L.^{da}” comprou à contribuinte o navio de pesca longínqua denominado “Almourol” no valor de 75.000.000\$00;

O sujeito passivo teve como custos as comissões pagas à “Leiloeira Invicta, L.^{da}” no valor de 651.900\$00.

Pelo facto de a fiscalização não ter tido acesso à contabilidade da empresa, não foi possível determinar com exactidão o valor de aquisição e as respectivas amortizações praticadas para cada bem vendido em 1993. Tal situação também não foi possível de ultrapassar através das declarações modelo 22, pois das existentes no arquivo nesta Direcção de Finanças, nenhuma apresenta mapas de amortizações. Assim, propõe-se que sejam considerados totalmente amortizados os bens alienados em 1993. Desta forma, porque se trata de bens totalmente amortizados, a mais valia contabilística é igual à mais valia fiscal, isto é, igual ao valor de realização.

Relativamente às comissões recebidas pelas “A Leiloeira, L.^{da}”, propõe-se que sejam consideradas custo da empresa.

Assim, a matéria colectável passará de 0\$00 para 80.868.000\$00 (81.519.000\$00-651.900\$00” (fls. 1 a 2v. do processo administrativo em apenso);

3.1.2. Em 98.12.15, procedeu-se à liquidação adicional em sede de I.R.C., a qual recebeu o nº 8310021289, sendo o montante do imposto a pagar de Esc. 56.753.065\$00 e terminando o prazo de pagamento voluntário em 99.02.03 (fls. 14 a 15 dos autos de reclamação em apenso);

3.1.3. Da liquidação a que alude o nº anterior foi a impugnante notificada por carta registada datada de 98.12.23 (facto documentado a fls. 15 dos autos de reclamação em apenso e no essencial reconhecido pela Impugnante no artigo 2.º da douda P.I.);

3.1.4. A Impugnante reclamou da liquidação a que alude o número anterior por doudo requerimento entrado a 99.01.22 no Serviço de finanças de Ílhavo (cfr. carimbo apostado no cabeçalho da peça respectiva em apenso);

3.1.5. Da decisão de indeferimento da reclamação a que alude o nº anterior, proferida em 2001.10.29 pelo Ex.^{mo} Director de Finanças Adjunto da D.D.F. de Viseu, foi a Impugnante notificada por carta registada com aviso de recepção, recepcionada em 2001.11.05 (fls. 23 e 24 do apenso);

3.1.6. A douda Impugnação deu entrada no Serviço de Finanças de Ílhavo em 2001.11.20 (cfr. carimbo apostado no cabeçalho da peça respectiva);

Mais se provou que:

3.1.7. A sociedade por quotas denominada Parceria Marítima Esperança, L.^{da}, pessoa colectiva nº 500 211 639, com sede em Gafanha da Nazaré, foi declarada falida no processo nº 680/89, do 2º Juízo Cível da Comarca de Aceiro (facto alegado no artigo 6º da douda P.I. e confirmado pelos documentos juntos com a mesma peça);

3.1.8. Entre os bens da Impugnante vendidos em 1993 nos Autos de Liquidação do Activo apensos ao Processo de Falência identificado no nº anterior encontrava-se o navio denominado “Almourol”, des-

tinado à pesca longínqua do bacalhau, com o nº LX-61-N, matriculado na Capitania do Porto de Lisboa sob o nº 1424, a fls. 114 v. do livro D4, vendido a Carlos Manuel Lopes Ferreira pelo preço de 75.000.000\$00 (facto extraído do alegado nos artigos 11.º a 14.º da douda P.I. e confirmado, nesta parte, pelos documentos insertos a fls. 9 e 10 dos autos, não impugnados na sua origem nem no seu teor e valorados positivamente pelo Tribunal);

3.1.9. Do valor da venda a que alude o nº anterior, a Impugnante apenas recebeu a quantia de 12.000.000\$00 e 287.500\$00 de juros, tendo o referido Carlos Manuel Lopes Ferreira sido condenado na acção ordinária nº 298/00, do 3º Juízo Cível do Tribunal de Aveiro a pagar à ora Impugnante a quantia de 67.529.434\$00, acrescida de juros de mora vencidos no montante de 26.938.561\$00 e juros sobre aquele montante contados desde 13.06.2000 até efectivo pagamento (facto alegado no artigo 16º e confirmado pelos documentos de fls. 10 a 11, também não impugnados na sua origem);

3.1.10. A Impugnante já instaurou por apenso à acção ordinária a que alude o número anterior a correspondente execução de sentença (facto alegado no artigo 17º da douda p.i. e confirmado pelos docs. de fls. 13 a 14, também não impugnados na sua origem e valorados positivamente).”

Vejamos pois:

Os arts. 65º e segs. (actuais arts. 73º e segs.) do CIRC regulam a ”liquidação de sociedades e outras entidades”, não fazendo, todavia, qualquer referência expressa à falência, parecendo todavia não a englobar já que prevêm a partilha dos bens pelos sócios. Como resulta do probatório, a Administração Fiscal considerou a existência de ”proventos” advindos da venda de bens do activo immobilizado da empresa.

Tal venda teve lugar ”nos Autos de Liquidação do activo apensos ao processo de falência”.

Ora, o activo immobilizado compreende o conjunto de bens e direitos com que a sociedade cumpre ou concretiza a consecussão do seu objecto social.

Ou, de outro modo: aquele conjunto de bens que, constituindo parte integrante do seu património activo, tenham sido adquiridos - ou, até produzidos -, pela empresa com outro destino que não seja a revenda, que não constituam, pois, objecto do seu comércio, que, em suma, não constituam mercadoria, correspondente ao seu activo indisponível, por contra-posição ao activo realizável.

Trata-se de bens duradouros, corpóreos ou incorpóreos, da empresa, directamente affectos à produção e nela utilizados, concretizando o respectivo capital fixo, cujo destino normal não é a alienação mas a affectação à actividade empresarial.

Eventualmente, podem ser alienados e, muitas vezes, o são.

É esta última a situação prevista no artº 43º do CIRC, que estabelece o conceito de mais-valias: ”os ganhos obtidos ou as perdas sofridas relativamente a elementos do activo immobilizado mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título porque se opera”.

Ora, como bem refere o Ex.º Magistado do MP, decretada a falência, cessa a prossecução do objecto social da empresa e, portanto, a obtenção de lucros que é a base do IRC - arts. 1º e 3º do CIRC, não mais havendo, consequentemente, activo immobilizado, como tal.

Todos os bens da empresa são, então, apreendidos e passam a integrar a chamada ”massa falida”: ”um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente,

depois de liquidado, para pagar (desde logo) os créditos reconhecidos”, como bem refere o MP.

Ora, como acima se referiu, a venda em causa teve lugar nos autos de liquidação do activo da empresa, uma vez decretada a respectiva falência.

Pelo que, em rigor, se não trata da venda de bens do seu activo immobilizado.

Trata-se, antes, da venda de bens da referida massa em ordem, nomeadamente e sobretudo, à satisfação dos credores, em concurso universal.

Assim, a venda de bens da massa falida, não se integra no disposto no artº 43º do CIRC.

Aliás, ainda por um outro caminho - afinal o seguido na sentença se chega à mesma solução.

É que - a haver lugar a tributação - não podiam deixar de deduzir-se os prejuízos fiscais anteriores à data da dissolução e com referência a todo o período de liquidação - cfr., aliás, o artº 65º do CIRC da massa falida.

Como ali se refere, ”a declaração de falência pressupõe uma situação claramente deficitária e que esta seja economicamente inviável” artº 1º do CPREFER” só através de uma ficção jurídica se poderia considerar lucro tributável o produto da alienação de património afectado ao pagamento de dívidas que já não consegue cobrir.”

Por outro lado, admitir a tributação sem lucros, reais ou presumidos, seria claramente inconstitucional - arts. 103º, nº 3, e 104º, nº 4,º da Constituição da República.

Ora, ”a liquidação impugnada não levou em conta os prejuízos existentes à data da declaração de falência... nem lhes faz qualquer referência”.

E, ainda que tal tivesse acontecido, como pretende a recorrente, ”por inacessibilidade dos elementos de escrita” - cfr. conclusão V - ou por serem os prejuízos desconhecidos - cfr. conclusão VII - , isso não invalida o exposto.

Não pode haver tributação de rendimentos ficcionados, sem consideração dos respectivos prejuízos, sob pena de inconstitucionalidade, nos referidos termos.

Aliás e fundamentalmente, a Administração Fiscal efectuou a liquidação em termos muito próximos do revogado CIMV.

Ou seja, considerou as mais-valias e os custos da venda (menos-valias!) de modo totalmente desintegrado do rendimento global.

Como é sabido, aquele diploma legal consagrava uma tributação autónoma em relação à Cont. Industrial - cfr. seus arts. 1º e 25º do CCI.

Mas não assim no CIRC e no CIRS.

Aí, adoptou-se, para efeitos fiscais, uma noção mais ampla de rendimento - o chamado rendimento acréscimo, - que não o rendimento produto - que ”abrange ”não só os ganhos resultantes da actividade produtora, como outros ganhos alheios a ela” e, por conseguinte, também as mais valias realizadas”.

Cfr. Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª edição, citada na sentença.

Ora, o ac. do STA, de 12-10-94, in *BMJ* 440 pag 203, ao decidir que, apesar de declarada a falência de uma sociedade comercial, os ganhos resultantes nas alienações do respectivo activo immobilizado, obtidos no domínio do CIMV, são imputáveis à sociedade, ficando,

por isso, sujeitos ao respectivo imposto, insere-se naquele conceito de rendimento vigente naqueles diplomas mas agora abandonado nos novos impostos sobre o rendimento.

Como se disse, a tributação das mais-valias assim obtidas deixou de ser autónoma para se integrar no rendimento global da empresa, onde terão de ser considerados tanto os proveitos como os custos ou perdas - arts. 20º e 23º do CIRC.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

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

Sem custas.

Lisboa, 29 de Outubro de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 29 de Outubro 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. 21º, n.º 4, e 32, n.º 1, al. b), do ETAF.*
- II — *Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 42º, 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 1114/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Goulds Pumps (Portugal) Comércio de Bombas, L.ª; Relator: Ex.º Juíz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1ª Instância do Porto, 2º Juízo, 2ª Secção, que julgou procedente a impugnação judicial antes deduzida por Goulds Pumps (Portugal) Comércio de Bombas, L.ª, nos autos convenientemente identificada, e, em consequência, anulou a questionada liquidação adicional de IVA, referente ao ano de 1993 e correspondentes juros compensatórios, dela interpôs recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo o Ex.º Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente 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, seriadas de A. G. de fls. 187 e 188.

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações.

Depois, neste Supremo Tribunal, o Ex.º Magistrado do Ministério Público suscitou depois a *questão prévia* da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b), e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF e 16º, n.º 2, 18º, n.º 2 e 28º, n.º 1 do CPPT, sufragando entendimento de que o presente recurso não versa exclusivamente matéria de direito,

Uma vez que, aduziu, nas conclusões A. das respectivas alegações a Recorrente Fazenda Pública controverte o impugnado julgado em sede da materialidade fixada ao sustentar, ao arrepio daquela factualidade - cfr. último parágrafo do ponto 6 da sindicada sentença, a fls. 175, que *“os grupos ou centrais hidropneumáticas adquiridas pelo sujeito passivo não eram exclusiva ou principalmente destinados à agricultura, pecuária e silvicultura. . .”*

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.

E, tudo visto, importa se conclua, sem delongas e face à ausência de controvérsia sobre o ponto, que procede integralmente a suscitada questão prévia.

Na verdade e como atentamente evidenciou o Ilustre Procurador-Geral junto deste Supremo Tribunal, na apontada conclusão, bem assim como nas conclusões C. e E., das suas alegações a Recorrente Fazenda Pública controverte o julgado impugnado com o presente recurso jurisdicional em sede da factualidade dada por assente na sindicada sentença, a saber, *“Grande parte desses” grupos e centrais hidropneumáticas “destinavam-se a explorações agrícolas, sendo certo que também podem ser usados no combate a fogos”*.

Afirmando antes e designadamente que *“... é necessário que se mostrem exclusiva ou principalmente destinados a esse fim, . . . , e quanto às características dos referidos bens nada vem provado.”* (Conclusão C).

O que, por si só e tal como vem arguido, significa que a recorrente não circunscreve, como deveria, 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 ocorrer a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia.

Esta é a constantemente afirmada e uniforme jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Assim e ante o disposto no art. 705º, n.º 1, do CPC, para o julgamento sumário pelo Relator, até por maioria de razão, sem necessidade de outros ou melhores considerandos ou formalidades.

Nos termos dos invocados arts. 32º, n.º 1, al. b), e 41, n.º 1, al. a), do ETAF, e 18º e 28º do CPPT,

Acordam os Juízes desta Secção em julgar verificada a suscitada *“questão prévia”* e, conseqüentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso.

Indicando, para tanto e tal como vem requerido, como hierarquicamente competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Sem custas por delas estar isenta a recorrente Fazenda Pública.

Lisboa, 29 de Outubro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 29 de Outubro de 2003.

Assunto:

Juros indemnizatórios. Artigos 83º, nº 4, do Código de Processo Tributário e 43º da lei geral tributária. Aplicação no tempo. Taxa dos juros.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os juros indemnizatórios devidos ao contribuinte contam-se, durante a vigência do nº 4 do artigo 83º do Código de Processo Tributário, à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do pagamento do imposto indevido, sem atender às sucessivas variações que tal taxa experimentou.*
- 2 — *A tanto não obsta a aplicabilidade do artigo 43º da Lei Geral Tributária, conjugado com o artigo 35º, nº 10, da mesma Lei, às relações jurídicas que, constituídas antes da sua vigência, todavia subsistam após ela.*

Recurso: n.º 1183-03. Recorrente: IGI - Investimento Imobiliário, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator; Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. **IGI - INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, S.A.**, com sede em Espido, Maia, recorre da decisão da M.^{ma} Juíza da 2.^a Secção do 2.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto que, no processo de execução da sentença que anulava o acto tributário de liquidação de emolumentos registrais, indeferiu a pretensão da recorrente, de que lhe fossem pagos juros indemnizatórios e moratórios às taxas que indicara.

Formula as seguintes conclusões:

«1.^a

Os arts. 24º e 83º do C.P.T., após a redacção que lhes foi conferida pelo D. L. n.º 7/98, de 7 de Fevereiro, consagraram a aplicação de uma taxa de juro fixa;

2.^a

De acordo com esses preceitos, a taxa dos juros indemnizatórios correspondia à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no dia do pagamento do tributo, acrescida de cinco pontos

percentuais, e mantinha-se inalterada durante todo o período de contagem dos juros;

3.^a

Nas palavras do Ilustre Conselheiro LOPES DE SOUSA, no n.º 4 do art. 83º do C. P. T. «a questão da alteração das taxas aplicáveis ao longo do período em que eles são devidos» era liminarmente eliminada, pois determinava-se «a aplicação de uma taxa de juros fixa, ao longo de todo o período de contagem dos juros»;

4.^a

A entrada em vigor da L. G. T. 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 n.º 4 do art. 43º e no n.º 10 do art. 35º da L. G. T., a taxa dos juros indemnizatórios passou a ser equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do n.º 1 do art.º 559º do Código Civil;

5.^a

Conforme explica o Ilustre Conselheiro LOPES DE SOUSA, a questão da alteração das taxas apenas se coloca após a entrada em vigor de L. G. T. pois «esta Lei não contém qualquer regra especial sobre esta matéria, pelo que a questão deverá ser resolvida à face dos princípios gerais sobre a aplicação da lei no tempo»;

6.^a

A douda sentença recorrida, ao julgar improcedente o pedido de juros legalmente formulado, violou, pois, por errada interpretação e aplicação os arts. 24º e 83º do C. P. T..

Termos em que deve dar-se provimento ao presente recurso, revogando-se a decisão recorrida na parte em julgo improcedente o pedido de juros formulado, e, consequentemente, ordenar-se o pagamento dos juros peticionados».

1.2. Contra-alega o Director-Geral dos Registos e do Notariado, concluindo deste modo:

«1.

O recurso interposto pela sociedade «**I.G.I. — Investimento Imobiliário, S.A.**» tem por objecto a douda decisão proferida pelo tribunal a quo no incidente de execução de sentença, referente aos termos em que foram calculados os juros indemnizatórios e moratórios devidos pela anulação judicial de um acto de liquidação de emolumentos registrais.

2.

Ao contrário do que defende a ora recorrente, no cálculo dos juros indemnizatórios deve atender-se às taxas que sucessivamente vigoraram desde a data do pagamento indevido do tributo, dado que estas exprimem a medida legal considerada idónea para a mensuração do dano respeitante a uma obrigação pecuniária, tal como doutamente foi decidido por este Venerando Tribunal no acórdão proferido, em 20 de Fevereiro de 2002, no recurso n.º 26.669.

3.

Os juros indemnizatórios devidos pela anulação de um acto de liquidação de emolumentos do registo nacional de pessoas colectivas, cujo preparo foi efectuado em 08 de Julho de 1996, e cujo prazo

de execução espontânea da decisão judicial anulatória terminou em 27 de Agosto de 2001, nos termos do disposto nos artigos 83º, n.º 4 do Código de Processo Tributário e 35º, n.º 10 da Lei Geral Tributária, devem ser contabilizados de acordo com as seguintes taxas:

- de 08/07/1996 a 12/12/1996: 13,25% (Aviso n.º 2/96, de 04.04.1996, publicado no *D. R.* n.º 96, II série, de 23.04.1996);
- de 13/12/1996 a 06/05/1997: 12% (Aviso n.º 5/96, de 22.11.96, publicado no *D. R.* n.º 287, II série, de 12.12.1996);
- de 07/05/1997 a 25/02/1998: 11% (Aviso n.º 180/97, de 22.04.97, publicado no *D. R.* n.º 104, II série, de 06.05.1997);
- de 26/02/1998 a 06/11/1998: 10% (Aviso n.º 1/98, de 16.02.98, publicado no *D. R.* n.º 47, I série - B, de 25.02.1998);
- de 07/11/1998 a 19/12/1998: 9,25% (Aviso n.º 3/98, de 30.10.98, publicado no *D. R.* n.º 257, I série - B, de 06.11.1998);
- de 20/12/1998 a 31/12/1998: 8,25% (Aviso n.º 4/98, de 14.12.98, publicado no *D. R.* n.º 292, I série - B, de 19.12.1998);
- de 01/01/1999 a 16/04/1999: 10% (Portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro);
- de 17/04/1999 a 27/08/2001: 7% (Portaria n.º 263/99, de 12 de Abril).

4.

Os juros moratórios devidos desde o fim do prazo para o cumprimento espontâneo da decisão judicial - 28 de Agosto de 2001 até à data da transferência bancária da quantia em dívida 05/06/2002 devem ser calculados, de acordo com o disposto no art.º 3 do D. L. n.º 73/99, de 16 de Março, à taxa de juro de 1% ao mês.

Nestes termos e nos demais de direito (...), deve o presente recurso ser julgado totalmente improcedente, mantendo-se a douta decisão recorrida».

1.3. O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, por ser correcta a interpretação da lei defendida pela recorrente.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juizes Adjuntos.

2. A decisão recorrida é deste teor:

«Já após a decisão proferida em sede destes autos de execução da sentença proferida nos autos de impugnação judicial que correram termos neste Juízo e Secção, sob o n.º 57/96, veio a exequente dar nota que não lhe foi entregue a quantia total determinada, reagindo contra a liquidação dos juros.

Conclui pedindo se requisite ao Conselho Superior da Magistratura a emissão de ordem de pagamento pelo montante em falta.

Sobre o assim requerido, foi ouvido o Director-Geral dos Registos e Notariado (DGRN).

Em resposta, veio emitir posição contrária à exequente.

Dada vista ao Ex.^{mo} Magistrado do Mº Pº pronunciou-se pelo indeferimento da pretensão.

Decidindo:

Já no decurso do presente processo de execução, veio a DGRN dar nota da discriminação da quantia que em seu entender era devida à exequente.

De acordo com a nota discriminativa de fls. 92, verifica-se que à impugnante foi restituída a quantia de 97.048,41 euros, para cujo cálculo se atendeu ao montante da liquidação anulada, acrescida dos juros indemnizatórios e moratórios.

Visto isto, na sentença exequenda, decidiu-se que os juros indemnizatórios eram devidos desde 08.07.96 (data do pagamento dos emolumentos).

Dado que a exequente pagou o montante de emolumentos em 08.07.96, o primeiro dia de contagem dos juros ocorre em 09.07.1996.

Em 1996 vigorava o anterior Código de Processo Tributário (CPT), cujo art. 24º, n.º 3, conjugado com o art 83º, n.º 4, determinavam que a taxa dos juros indemnizatórios era correspondente à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor (no caso, feitas as devidas adaptações) no momento do pagamento indevido, acrescida de cinco pontos percentuais.

Ora, tendo a taxa básica de desconto do Banco de Portugal sofrido variações ao longo do tempo, naturalmente que terá de se atender à taxa em vigor em cada momento, sempre acrescida dos ditos cinco pontos percentuais, ou seja, 12%, 11%, 10%, 9,25% e 8,25%, em conformidade com a vigência de cada taxa de desconto, de acordo com os referidos Avisos do Banco de Portugal.

Assim, não assiste razão à exequente quando refere que a taxa básica de desconto do Banco de Portugal permaneceu inalterada até à entrada em vigor da LGT, que ocorreu em 01.01.999.

Com a entrada em vigor da LGT, a taxa de juros indemnizatórios passou a ser idêntica à dos juros compensatórios: artº 43º, n.º 4, que, de acordo com o art. 35º, n.º 10, da mesma LGT passou a ser a mesma que a taxa de juros legais civis, ou seja 10% e 7%.

Quanto aos juros moratórios, eles serão devidos desde o fim do prazo para o cumprimento voluntário da sentença até ao efectivo pagamento, como se referiu.

De acordo com o artº 3º do Dec.-Lei n.º 73/99, de 16.03, a taxa dos juros moratórios é de 1% e, contrariamente aos indemnizatórios, a especificidade de serem contados mensalmente ou por fracção/mês.

Daqui resulta que, também no âmbito dos juros moratórios não assiste razão à exequente, mostrando-se os mesmos bem liquidados pela administração.

Em consequência do exposto, indefere-se ao requerido a fls. 97/09. (...).

3.1. A ora recorrente, que viu acolhida pelos tribunais a sua pretensão de anulação do acto tributário de liquidação, e ditada a obrigação de pagamento de juros indemnizatórios a seu favor, contados desde 8 de Julho de 1996 até à emissão da respectiva nota de crédito, entende que esses juros devem ser contados à taxa, invariável, de 13,25%, até à entrada em vigor da Lei Geral Tributária (LGT).

A sentença ora recorrida, proferida no processo de execução do julgado, não negando o direito a juros indemnizatórios, entendeu que as taxas a considerar são de 12%, 11%, 10%, 9,25% e 8,25%, «em conformidade com a vigência de cada taxa de desconto», posto que essa taxa sofreu variações ao longo do tempo, a elas havendo que atender.

A divergência da recorrente com a decisão que impugna respeita, pois, ao modo como, nos termos do disposto nos artigos 24º nº 3 e 83º nº 4 do Código de Processo Tributário (CPT), combinados, devem contar-se os juros indemnizatórios a que tem direito. A recorrente defende que essa é, até à entrada em vigor da Lei Geral Tributária (LGT), a taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do pagamento que fez, indevidamente, do tributo liquidado, sem ter em atenção as variações entretanto sofridas

por essa taxa. A sentença, pelo contrário, considerou que devem considerar-se essas variações.

Este o único ponto em discussão no presente recurso, posto que, quanto aos juros moratórios, nenhuma pretensão manifesta a recorrente, que, de modo expresso, limita o âmbito e objecto do recurso ao segmento da sentença "que julgou improcedente o pedido de juros indemnizatórios".

3.2. Começamos por transcrever o acervo normativo que pode interessar à solução do caso:

Nos termos do já referido artigo 24º, n.º 3, do CPT, «o montante dos juros referidos no número anterior [juros indemnizatórios] será calculado, para cada imposto, nos termos dos juros compensatórios devidos a favor do Estado, de acordo com as leis tributárias».

Acrescenta o artigo 24º, n.º 6, do mesmo diploma que «os juros [indemnizatórios] serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito».

Ainda no mesmo diploma foi introduzido, pelo artigo 1º do Decreto-Lei 7/96, de 7 Fevereiro (que, nos termos do seu preâmbulo, visou harmonizar as soluções acolhidas pelos vários códigos tributários), o n.º 4 do artigo 83º, com esta redacção: «a taxa de juros compensatórios corresponde à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais».

Esta alteração não foi longeva, pois todo ao artigo 83º do CPT foi revogado pelo artigo 2º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a LGT.

Esta lei, por sua vez, dispõe sobre a taxa dos juros compensatórios que ela é «equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do n.º 1 do artigo 559º do Código Civil» (artigo 35º, n.º 10).

Aos juros indemnizatórios dedica a LGT o artigo 43º, segundo o qual a respectiva «é igual à taxa dos juros compensatórios» (n.º 4).

3.3. Fica patente que o legislador, desde 1991, com a entrada em vigor do CPT, pretendeu que fosse igual a taxa dos juros compensatórios e indemnizatórios: isso mesmo estabeleceu no transcrito artigo 24º, n.º 3, do CPT, harmonizando, depois, mediante o decreto-lei n.º 7/96, as várias taxas que então vigoravam, conforme os diversos impostos; e reafirmou-o pelo artigo 43º, n.º 4, da LGT.

Na vigência do CPT, a taxa de juros compensatórios, desde o Decreto-Lei n.º 7/96, correspondia "à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais". Deste modo - e não considerando, por ora, a LGT -, a taxa não variava durante todo o tempo em que houvessem de contar-se os juros, ainda que flutuasse a taxa básica de desconto do Banco de Portugal. O momento a atender para escolher a taxa era um só: o do início do retardamento da liquidação.

Como assim, e por força da equivalência da taxa de juros compensatórios/indemnizatórios, também no caso destes últimos a taxa se fixava no momento do pagamento do imposto indevido (artigo 24º, n.º 6, do CPT), sendo irrelevantes as alterações que porventura experimentasse - como experimentou - a taxa básica de desconto do Banco de Portugal, aliás, entretanto abolida pelo Decreto-Lei n.º 139/98, de 8 de Abril.

3.4. Porém, como se viu, o artigo 83º do CPT, que consagrava a imutabilidade da taxa, foi deposto pelo 2º, do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a LGT.

Coloca-se, pois, a questão de definir como se aplicam no tempo as sucessivas leis que regulam a matéria.

Parece claro que o artigo 83º, n.º 4, do CPT, segundo o qual «a taxa de juros compensatórios corresponde à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais», vigorou desde que foi introduzido no CPT (pelo Decreto-Lei n.º 7/96 de 7 Fevereiro), até ao momento em que foi revogado (pelo decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro).

Porém, quanto à norma contida neste artigo, não temos que resolver nenhum problema concernente à sua aplicação no tempo, pois que não há juros a contar antes da sua entrada em vigor.

Quanto ao artigo 35º n.º 10, conjugado com o artigo 43º, n.º 4, ambos da LGT, é que se pode pôr um problema de aplicação no tempo: o de saber se ele se aplica às relações jurídicas subsistentes, constituídas antes da sua entrada em vigor - 1 de Janeiro de 1999-, se só às constituídas com base num facto seu contemporâneo, sendo certo que, no nosso caso, o facto que originou a relação obrigacional remonta a 8 de Julho de 1996, conforme está judicialmente estabelecido.

Mas também desta questão não se nos impõe cuidar, no âmbito do presente processo, porquanto, quer a recorrente, quer a recorrida, aceitam, expressamente, que, a partir de 1 de Janeiro de 1991, é de atender à taxa consagrada no artigo 559º do Código Civil. Ou seja, quanto a este ponto, e perante o acordo entre a contribuinte e a entidade a quem incumbe cumprir o julgado - vd. as conclusões 4ª da recorrente e 3ª da recorrida -, nada há a dirimir.

3.5. Pelo que acaba de se expor, já se vê que tudo o que importa definir é se, durante a vigência do n.º 4 do artigo 83º do CPT, a taxa a considerar é uma só, ou se são várias as aplicáveis.

Vale a pena relembrar o conteúdo da norma: «a taxa de juros compensatórios corresponde à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais».

Ora, o facto de este n.º 4 ter sido revogado, não implica que a norma que o substituiu tenha vigência retroactiva, já que essa retroactividade não é afirmada pelo legislador. Mesmo que se considere que a opção por uma taxa invariável não é a mais razoável ou justa, o certo é que ela foi a escolha do legislador, até à LGT.

A aplicabilidade da norma da LGT às relações jurídicas que, constituídas antes da sua vigência, subsistam após ela (e nisto convergem recorrente e recorrida, por isso que, ambas, aceitam a aplicação, ao caso, dessa norma), não pode querer significar o afastamento da norma anterior, do CPT: esta vigorou enquanto não foi revogada, independentemente de, com a entrada em vigor da LGT, ser o regime desta lei o aplicável, apesar de a obrigação de juros ter nascido à sombra de lei anterior.

Assim, a taxa variável, consagrada pelo artigo 43º da LGT, só é de considerar a partir do momento em que esta norma entrou em vigor. Até então, a norma a respeitar é a do n.º 4 do artigo 83º do CPT, e a letra deste número, já transcrita, não permite outra interpretação que não seja a pretendida pela recorrente: a taxa mantém-se fixa, sendo a que corresponde à taxa básica de desconto em vigor no dia do pagamento, acrescida de cinco pontos percentuais.

3.6. Procedem, pois, as conclusões das alegações do recurso, devendo os juros indemnizatórios ser contados, sobre a quantia de 12.501.500\$00, desde 8 de Julho de 1996, às seguintes taxas:

- 13,25% até 31 de Dezembro de 1998 (aviso n.º 1/96, de 1 de Fevereiro);

- 10% desde 1 de Janeiro de 1999 até 16 de Abril de 1999 (portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro);

- 7% desde 17 de Abril de 1995 até 27 de Agosto de 2001 (portaria n.º 263/99, de 12 de Abril).

Os juros moratórios contam-se desde 28 de Agosto de 2001 à taxa de 1% ao mês, sobre o montante do capital, mas não sobre o dos juros em dívida aquando da restituição já efectuada.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgando procedente o pedido de execução do julgado, devendo a recorrida satisfazer o pagamento de juros indemnizatórios e moratórios, nos sobreditos termos.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Outubro de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 29 de Outubro de 2003.

Assunto:

Embargos de terceiro. Indeferimento liminar.

Doutrina que dimana da decisão:

Com fundamento em manifesta improcedência, não é de rejeitar liminarmente petição de embargos de terceiro deduzidos contra penhora de "direito a trespasse e arrendamento" de estabelecimento comercial, alegando o A. ser proprietário da área onde, pretensamente, aquele instalado está, inexistindo qualquer contrato entre ele e a executada, maxime, de arrendamento.

Recurso n.º 1219/03-30; Recorrente: Nuno Pinto Ferro Soares; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Nuno Pinto Ferro Soares, residente em Barra da Jijuca - Rio de Janeiro - Brasil, inconformado com o despacho de indeferimento liminar dos presentes embargos de terceiro, a fls. 22-23 v.º, do TT de 1ª Instância de Viseu, dele interpôs, oportunamente, recurso para esta formação, rematando a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. O procurador do embargante foi notificado para exercer o direito de preferência em relação ao trespasse de um estabelecimento pretensoamente instalado numa fracção propriedade do mesmo.

2. Apesar de tal notificação, não se pode considerar efectuada a penhora por não ter sido observado o disposto no artigo 856º, n.º 1, do CPC.

3. A executada não celebrou qualquer contrato com o embargante, não é arrendatária da fracção, nem sobre ela tem qualquer direito.

4. A executada não tem qualquer direito ao arrendamento à fracção propriedade do recorrente.

5. Não tendo a executada qualquer direito ao arrendamento, não pode ser transmitido algo inexistente, por via de trespasse, nem por via judicial.

6. O embargante tem legitimidade para reagir contra a venda de tal direito ao arrendamento, uma vez que se mostra ofendido o seu direito de propriedade ao ser-lhe imposta uma transmissão que não tem qualquer suporte ou fundamento legal.

7. Tal venda representa a transmissão de um direito inexistente à qual o embargante pode reagir.

8. A penhora e venda não pode ir além do direito do executado, nem ofender os direitos do embargante.

9. O despacho recorrido e a interpretação das normas que aplica representa uma violação do direito de propriedade e das normas constitucionais consagradas, entre outros, no artigo 62º da CRP.

10. O embargante é terceiro em relação ao processo de execução.

11. Estão reunidos todos os pressupostos legais para o recebimento dos embargos deduzidos pelo embargante.

12. Não se tendo procedido da forma como se alega, foram violadas, entre outras, as seguintes disposições legais:

- artigos 856º, n.º 1, 351º a 359º do CPC;

- artigos 237º e segs. do CPPT;

- artigo 62º da CRP.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, pois que "o Recorrente funda o recurso, também, na afirmação de factos (cfr. as conclusões 1ª e 3ª das alegações) que o Mmo Juiz a quo não estabeleceu nem pressupôs na decisão recorrida. Tal circunstância obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo competente, antes, o TCA.

Dado integral conhecimento do douto parecer do MP às partes, apenas o Rct. se manifestou a respeito, contrariando-o.

Cumpra decidir.

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

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

No que tange à 1ª conclusão, o seu conteúdo contém-se no que alegado se mostra no artigo 1º da petição de embargos.

Quanto à conclusão 3ª - "a executada não celebrou qualquer contrato com o embargante, não é arrendatária da fracção, nem sobre ela tem qualquer direito" - , estando em causa penhora de *direito ao trespasse e arrendamento de estabelecimento comercial*, aquela afirmação de não celebração de "qualquer contrato" tem, logicamente, de ser entendida, no contexto da petição de embargos em foco, como

reportando-se a qualquer contrato de arrendamento entre embargante e executada, cuja existência é, em tal articulado, veementemente negada - cfr. artigos 11, 12, 16, 17, 18, 20 e 22.

Segue-se que nas sobreditas conclusões não é vertida factualidade nova em relação à alegada na petição de embargos, por isso que todos os factos com que o Rct. esgrime neste recurso jurisdicional puderam ser contemplados pela instância.

Como bem se nota no acórdão desta formação de 24.IV.2002 rec. 38/02, "tratando-se de recurso jurisdicional de despacho que indeferiu liminarmente a petição (...), sem formular qualquer juízo probatório sobre os factos alegados, o recurso não deixa de ter exclusivo fundamento em matéria de direito só porque o recorrente, nas conclusões das suas alegações, repete a enunciação da factualidade alegada naquela petição." Temos pois que a questão que nos é colocada é exclusivamente de direito, consequentemente improcedendo a questão prévia em apreço.

E conhecendo do objecto do recurso...

Perfila-se nos despacho liminar de indeferimento de embargos de terceiro, com fundamento na sua manifesta improcedência, por isso que, para o Mmo Juiz de Direito a quo, o embargante, proprietário da área urbana onde funcionará o estabelecimento cujo "direito ao trespasse e arrendamento" foi objecto de penhora, jamais pode ser afectado no seu direito de propriedade por tal diligência.

No artigo 354º do Código de Processo Civil (diploma subsidiariamente aplicável - cfr. Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 4ª edição, p. 754), alude-se, além da intempestividade da petição de embargos, a "outras razões para o imediato indeferimento" da mesma.

Essas razões são as indicadas no artigo 234º-A do mesmo compêndio adjectivo, desde logo, a manifesta improcedência do pedido.

Na lição do Professor José Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil Anotado*, vol. II, p. 385, *o juiz só deve indeferir a petição inicial ... quando a improcedência da pretensão do autor for tão evidente que se torne inútil qualquer instrução e discussão posterior, isto é, quando o seguimento do processo não tenha razão alguma de ser, seja desperdício manifesto de actividade judicial.*

E vai neste sentido a jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo.

Ora, se é certo que, como nota Jorge de Sousa, *op. cit.*, pp.760-761, "a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a decidir que, nos casos em que existe um contrato de arrendamento de estabelecimento comercial e é penhorado o direito do arrendatário ao arrendamento do mesmo e respectivo trespasse, a posse do proprietário-senhorio não é afectada pela penhora deste direito", por isso que, "em situações deste tipo, é o arrendatário e não o senhorio-proprietário quem poderá ter o direito de deduzir embargos de terceiro", verdade é, outrossim, que "sucede por vezes, porém, que é penhorado um direito ao arrendamento e trespasse de um estabelecimento sem que exista um contrato de arrendamento válido." E prossegue o mesmo Autor:

"Nos casos em que não existir um contrato de arrendamento válido nem qualquer outro facto ou acto jurídico que prive o proprietário do direito de exercício dos poderes de facto sobre o imóvel, não existe um vínculo jurídico pelo qual o titular do direito de propriedade esteja privado da possibilidade de exercício destes poderes, inerentes ao direito de propriedade sobre o imóvel.

Com efeito, nos casos em que não há qualquer restrição jurídica ao direito de propriedade, todos os direitos que por contrato de ar-

rendamento podem ser transferidos para o arrendatário permanecem, naturalmente, na titularidade do senhorio-proprietário.

É este, assim, quem tem o poder de utilizar acções possessórias para reagir contra actos que afectem a possibilidade de exercício dos poderes de facto sobre o imóvel.

E é também este quem é afectado pela penhora do direito ao arrendamento e trespasse do estabelecimento, pois, na sequência dela advêm-lhe obrigações que antes não tinha, derivadas da colocação na posição de depositário e do facto de com ela passar a ser o tribunal quem poderá dispor eficazmente do direito de arrendar o imóvel." Pois bem, *quando a penhora ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro, pode este fazê-lo valer por meio de embargos de terceiro - n.º 1 do artigo 237º do CPPT.*

Em seguimento de tudo o exposto, de concluir é que não é manifesta a inviabilidade da pretensão formulada na petição de embargos em referência, impondo-se, ademais, proceder a instrução em vista da solução da controvérsia sobre a existência, ou não (conforme alegado pelo embargante), de contrato de arrendamento tendo por objecto a área urbana onde se encontra instalado o estabelecimento comercial em causa.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o despacho liminar em apreço, a ser substituído por outro que não seja de indeferimento pelo motivo ora arredado.

Não é devida tributação.

Lisboa, 29 de Outubro de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 5 de Novembro de 2003.

Assunto:

Recurso hierárquico facultativo. Impugnação judicial. Recurso contencioso. Convolução.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Atenta a natureza facultativa e o efeito meramente devolutivo do recurso hierárquico previsto no artº 67º, nº 1, do CPPT, este não se destina a abrir a via contenciosa.*
- 2 — *Só é impugnável contenciosamente a decisão sobre o recurso hierárquico interposto do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa e, ainda assim, com a ressalva do nº 2 do artº 76º do CPPT.*
- 3 — *Não tendo havido reclamação graciosa prévia, nem, em consequência, recurso hierárquico da decisão desta, não é viável a convolução da impugnação judicial em recurso contencioso de anulação do despacho do Sr. Ministro das Finanças, proferido em sede de recurso hierárquico, que indeferiu o pedido de restituição do imposto de sisa, uma vez que este acto não é recorrível.*

Recurso n.º 304/03-30; Recorrente: Cristina Eva Viegas Louro; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Cristina Eva Viegas Louro, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que lhe rejeitou liminarmente a impugnação judicial do despacho proferido pelo Ministro das Finanças, que lhe indeferiu o pedido de restituição do imposto de Sisa, por erro na forma de processo, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. A decisão em recurso ao não convalidar a impugnação judicial deduzida pela recorrente em recurso contencioso, forma de procedimento adequado, violou frontalmente o art. 52.º do CPPT por poderem ser aproveitadas peças úteis ao apuramento dos factos.

2. Violou ainda a decisão em recurso o art. 98.º, n.º 4.º do CPPT ao não convalidar na forma de processo adequada a impugnação judicial.

3. Violou também a decisão recorrida o princípio do aproveitamento - Postulado do Processo Tributário - e o princípio da verdade material ao não convalidar a impugnação em recurso contencioso, atento poderem ser aproveitadas peças úteis ao apuramento dos factos.

4. Por fim violou a decisão recorrida o espírito do legislador contido no art. 508 do CPC que manda as partes aperfeiçoar/corrigir os seus articulados quando estes sofram de vícios supríveis, tal como é o caso.

Termos em que deve a decisão em recurso ser anulada e em consequência convalidado officiosamente o procedimento na forma adequada, assim se fazendo Justiça.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto, a fls. 25, emitiu douto parecer no sentido da improcedência do recurso e, posteriormente, emitiu novo parecer, pronunciando-se agora no sentido da sua procedência (considerando o pedido de convalidação) e pela incompetência, em razão da hierarquia, do TT de 1ª Instância para o conhecimento do objecto do recurso, sendo competente a Secção do Contencioso Tributário do TCA.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Desde logo, importa referir que a recorrente, na sua motivação do recurso, reconhece que a impugnação judicial não é a forma processual adequada para reagir contra o referido despacho do Sr. Ministro das Finanças.

Alega, porém, que sempre o M.º Juiz *a quo* podia ter convalidado a impugnação judicial, entretanto deduzida, em recurso contencioso, aproveitando, assim, as peças processuais úteis ao apuramento dos factos, socorrendo-se para o efeito do postulado nos arts. 52º e 98º, nº 4, do CPPT e 508º do CPC.

Contudo, não lhe assiste razão.

3 - Com efeito, dispõe o artº 67º, nº 1, do CPPT que "os recursos hierárquicos, salvo disposição em contrário das leis tributárias, têm natureza facultativa e efeito devolutivo".

Por sua vez, estabelece o artº 76º, nº 1, deste diploma legal que "do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa cabe recurso hierárquico no prazo previsto no artigo 66.º, n.º 2, com os efeitos

previstos no artigo 67.º, n.º 1º. E acrescenta no seu nº 2 que "a decisão sobre o recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto".

Daqui ressalta à evidência que, tendo o recurso hierárquico natureza facultativa e efeito devolutivo, nos termos referidos, não se pode destinar a abrir a via contenciosa, já que só é impugnável contenciosamente a decisão sobre o recurso hierárquico interposto do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa e, ainda assim, com a ressalva do predito nº 2 do artº 76º.

Ora, no caso dos autos, tal normativo não tem aplicação, na medida em que nele não houve qualquer reclamação, nem, em consequência, recurso hierárquico da decisão desta. O que houve, conforme resulta da petição inicial, foi recurso hierárquico interposto para o Ministro das Finanças do indeferimento do pedido de restituição do imposto de sisa.

E não sendo, por esta razão, o despacho do Sr. Ministro das Finanças recorrível contenciosamente, é evidente que não havia que ordenar a convalidação da presente impugnação judicial em recurso contencioso, assim como não havia que ordenar o aperfeiçoamento da petição nos termos do disposto no artº 508º do CPC, como pretende a recorrente.

Pelo que, bem andou o M.º Juiz *a quo* ao não convalidar a presente impugnação judicial em recurso contencioso de anulação, ficando, assim e também, prejudicada a apreciação da questão da incompetência suscitada pelo Ex.º Procurador-Geral-Adjunto.

4 - Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e manter a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 300 euros e em 50% a procuradoria.

Lisboa, 5 de Novembro de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Madureira*.

Acórdão de 5 de Novembro de 2003.

Assunto:

«Taxas» sobre comercialização de produtos de saúde artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 04.IV.

Doutrina que dimana da decisão:

Os tributos previstos no artigo 72.º da Lei 3-B/2000, de 04.IV, são de qualificar como impostos, sendo que tal preceito não afronta o artigo 103.º, n.º 2, da Constituição e as mesmas imposições não são proibidas pelo artigo 33.º da 6.ª Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17.V.77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16.XII.91.

Recurso n.º 437/03-30, em que são recorrente a Fazenda Pública, recorrida Johnson & Johnson, L.da, e de que foi relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do 4.º Juízo do TT de 1.ª Instância de Lisboa de fls. 575-561, que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por Johnson & Johnson, Lda contra acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde instituída pelo artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 04.IV, relativa ao mês de Junho de 2000, no valor de 16 981,92 euros, decide-se, pelos fundamentos constantes do acórdão deste STA de 04 de Junho último, tirado no recurso n.º 61/03-30 (que traduz jurisprudência reiterada e uniforme cfr., acs. de 09.VII p.p. rec. 493/03-30 e de 15, 22 e 29 do corrente, respectivamente, recs. 1063/03-30, 438/03-30, 1060/03-30 e 1061/03-30 e do qual se anexa fotocópia), tendo sobremaneira em mente o estatuído no n.º 3 do artigo 8.º do Código Civil, ademais havendo neste e em tais processos identidade de partes e sendo coincidente, genericamente, o alegado respectivo, conceder provimento ao recurso, por isso que se revoga a sentença recorrida, julgando-se improcedente a impugnação artigo 705.º do CPC, *a fortiori*.

Custas pela impugnante, na instância e neste Supremo, aqui se fixando a procuradoria em 60%.

Lisboa, 5 de Novembro de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Recurso n.º 61/03-30, de 4 de Junho de 2003

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa, proferida em 08/Out/02, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por JOHNSON & JOHNSON, LDA, contra o acto de auto liquidação da taxa incidente sobre a comercialização, de produtos de saúde, relativa a Mai/2001, no montante de 2 547 689\$00, conseqüentemente o anulando.

Fundamentou-se a decisão em estar em causa um imposto, já que «não se vislumbra o carácter signalagmático necessário à qualificação do tributo como taxa», dado o seu destino, não tendo «como contrapartida uma vantagem em especial para o pagador da mesma taxa ... (mas) antes uma finalidade geral, que tanto pode beneficiar a impugnante como qualquer outro cidadão», sendo que, no caso, «as normas regulamentares produzidas pelo INFARMED (circular 1/2000 e «declaração de vendas») são inovadoras relativamente à lei que visam regulamentar (art.º 72.º da Lei 3-B/2000, de 04ABR), ao não considerarem, para efeitos de determinação da base de incidência, o preço de venda ao consumidor final, que, aliás, é indeterminável, como tal impossibilitando a liquidação do imposto.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1 - O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto, corresponde, compositamente, à contrapartida de serviços efectivamente prestados a beneficiários perfeitamente individualizáveis e, bem

assim, ao desenvolvimento de uma actuação tendente à remoção de um obstáculo legal real ao exercício de uma actividade particular;

2 - O tributo em questão apoia-se, assim, no «princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à comunidade» (J. CASALTA NABAIS) e não no exigente princípio da legalidade fiscal, que tem por base o princípio da capacidade contributiva.

3 - Ainda que de um imposto se tratasse, o que apenas por mera cautela se admite, os seus elementos essenciais resultariam com suficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei.

4 - A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente secundum legem.

5 - Ao criar por lei da Assembleia da República a presente taxa, o Estado português não violou, de forma alguma, qualquer das suas obrigações, enquanto Estado membro da Comunidade Europeia, isto é, não criou qualquer disposição interna que contrariasse o disposto na legislação legitimamente emanada dos órgãos comunitários competentes.

Pelo que, Venerandos Juizes Conselheiros, concedendo provimento ao recurso, revogando a dita sentença recorrida e substituindo-a por outra que considere legal a liquidação da taxa em apreço, VV. Ex.ªs farão JUSTIÇA e cumprirão a Lei».

E, contra-alegando, concluiu a impugnante:

«1- A denominada «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» não corresponde a uma contrapartida pela prestação de um serviço público aos respectivos sujeitos passivos, nem implica a remoção de um obstáculo jurídico à actividade dos particulares, devendo ser, como tal, em função do seu carácter unilateral, materialmente qualificada como um verdadeiro e próprio imposto.

2- Conseqüentemente, a referida «taxa» está sujeita às exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

3- O artigo 72.º da Lei n.º 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 n.º 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 103.º, n.º 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 33.º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho,

de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

Nestes termos, e nos mais de Direito aplicáveis, e sempre com o mui doto suprimento de v. Ex.^{as}, deve a sentença recorrida ser confirmada e, consequentemente, o acto de autoliquidação da denominada «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» ser anulado, em virtude de o mesmo ser inválido, porque indirectamente inconstitucional e ilegal».

O Ex.^{mo} Magistrado do MP emitiu parecer no sentido de, que tendo em conta as regras do artigo 234.º do tratado CEE (ex-art. 177.º), e em reenvio prejudicial, «se pergunte ao TJCE se o artigo 33.º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/77 (na redacção da Directiva 91/680/CEE, do Conselho, de 16/12/91) proíbe ou se opõe à criação de uma taxa (ou imposto) como os dos autos, na medida em que esta possa constituir encargo com características de «imposto sobre o volume de negócios».

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

Em sede factual, vem apurado que:

A) - A impugnante vem impugnar o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, instituída pelo artigo 72.º da Lei 3-B/2000, de 4 de Abril, mantido pelo artigo 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, relativa ao mês de Maio de 2001, na importância de 2.547.689\$00, conforme douda petição de fls. 6 a 15;

B) - A impugnante depositou na C.G.D, na conta com o NIB n.º 0035 0082 0000605483081, a favor do INSTITUTO NACIONAL DA FARMÁCIA E DO MEDICAMENTO; com data valor de 29.06.01, a importância de 2.547.689\$00 relativa à cobrança da taxa correspondente ao volume de vendas de Dispositivos Médicos Não Activos, no valor total de 636.922.253\$00, realizados no mês de Maio/2001, conforme documento de fls. 18 a 20, que se dá por reproduzido;

C) - No dia 20 de Fevereiro de 2001 o INFARMED remeteu à impugnante a carta de fls. 22, notificação única, a que juntou os documentos de fls. 23 a 25, todos relativos à cobrança e depósito da taxa sobre comercialização de produtos de saúde, no que respeita ao ano de 2001, no âmbito do processo de cobrança da taxa prevista no artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 04/04, e artigo 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, dando-se os mesmos documentos por totalmente reproduzido;

D) - Com data de 10 de Maio de 2000, o INFARMED emitiu a CIRCULAR n.º 1/2000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde, conforme documento de fls. 33, com o seguinte teor:

«Assunto. — Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde. Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.^a, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epigrafado:

1 - A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utilizador final.

2 - A taxa é, pois, devida uma única vez, no circuito de comercialização do mesmo produto.

3 - A taxa incide sobre vendas efectuadas a partir de 1 de Janeiro de 2000.

4 - Os produtos abrangidos pela taxa encontram-se previstos nos seguintes diplomas:

Cosméticos e produtos de higiene corporal: Dec-Lei n.º 296/98, artigo 2.º, de 25/09;

- Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei n.º 273/95, de 23/10;

- Dispositivos Médicos para Diagnóstico in vitro: Dec-Lei n.º 306/97, artigo 2.º, de 11/11;

- Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei n.º 94/95, artigo 4.º, de 9/05.

5- A taxa não incide sobre produtos exportados. Na expectativa de lhe serem úteis os esclarecimentos patentes nesta Circular personalizada continuamos disponíveis para lhe fornecer outros eventuais esclarecimentos através dos seguintes contactos: telefone 217987100, do fax 217987316 ou do endereço de email: infarmed.público infarmed.pt.

Com os melhores cumprimentos.

Lisboa, 2000/05/10.»

Vejamos, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a «como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semi-públicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização» - cfr. *RLJ* 117 - 294.

E o parecer da P.G.Rep. de 15/Dez/91 in *D. Rep.*, II de 04-06-93, reproduzindo o parecer n.º 64/80, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in *Acds. Dout.* 257-579, sustentam ser a taxa «o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contrapartida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento».

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 42/43, as taxas individualizam-se «no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares».

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segs., «a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público».

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

Essencialmente, a taxa distingue-se do imposto pela bilateralidade ou unilateralidade do tributo, respectivamente: aquela, ao contrário deste, supõe a existência de corresponsividade entre duas prestações;

a primeira a pagar pelo utente do serviço e a deste, a prestar pelo Estado ou outra entidade pública.

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

Ora, nos termos do preâmbulo do Dec-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do Infarmed, a criação do instituto procurou responder às necessidades «de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público» bem como «reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública».

Pelo que o seu artigo 6.º lhe atribuiu, como refere a impugnante, «a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades - seu n.º 3:

al a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde.

(...);

al c) garantir a qualidade dos produtos de saúde.

(...);

al e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

al f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o n.º 1 do artigo 72.º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma «ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED».

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais - artigo 64.º -, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, «a comunidade» - beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da correspondente actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a corresponsabilidade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo Infarmed.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson - cfr. artigo 44.º, n.º 2, da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso - cfr. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 260.

«No concernente às taxas devidas por licenças ... apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atinentemente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral» pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo, idêntica e, por todos, os Acds. do TC de 16Fev00 in *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, vol 46.º, págs. 21 e segs. e do STA, de 24/11/99, Rec. 18.911, 28/04/99, Rec. 18.911, 28/4/99, Rec. 21.843 e 24/3/99, Rec. 21.649.

Está, assim, sujeita ao disposto no artigo 103.º n.º 2 da constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação - cfr. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2.ª edição, pág. 142.

Ora, o n.º 3 do referido artigo 72.º dispõe que «a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final ... e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto».

Assim, a incidência real concretiza-se «no volume de vendas» de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, «vendas mensais».

Certo que deve ter «por referência, «o preço de venda ao consumidor final» mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero «valor de referência limite».

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso «declaração de vendas» surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: artigo 33.º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva

n.º 91/680/CEE, do Concelho, de 16Dez91. Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados Membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, «sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior».

Cfr., por todos, os Acds. de 17/Set/97, Proc. C-28/96 - Fricarnes, SA, e Proc. C. 347/95 - UCAL; de 26/6/97, Careda, SA, in *Colectânea de Jurisprudência*, I, pág. 3734 e de 13/03/97 -Solisnor, SA in *cit.*, I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados Membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios -cf. o Acds. 13/07/89, Procs. 93 e 94/88 in *Colecção* pág. 2671 - WisselinK - e de 8/7/86 Proc. 73/85 in *Colecção* pág. 2219 - Kerrutt - e de 27/11/95 - Proc. 295/94 in *Colecção* págs 3759, Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito artigo 33.º

Refira-se finalmente que, como aliás já resulta do exposto, não se mostra necessária a consulta ao TJCE, em termos do reenvio prejudicial a que se refere o artigo 234.º do Tratado, propugnada pelo MP.

Na verdade, a jurisprudência proferida por aquele tribunal, em termos do predito reenvio, visto que se destina a definir o sentido dos respectivos normativos, tem carácter interpretativo, em abstracto, dispensando-se, assim, o reenvio, sempre que a questão de interpretação suscitada nos tribunais nacionais tenha sido já objecto de apreciação e julgamento pelo tribunal internacional, já que se não justifica

que, a propósito de cada caso concreto, o tribunal seja consultado para interpretar disposição legal ou princípio de direito comunitário que não pode deixar de ter o alcance que o TJCE já antes lhe tenha atribuído, sobretudo se a decisão for recente, justamente porque aquele carácter abstracto implica a respectiva generalidade.

Cfr. Mota Campos, *Direito Comunitário*, vol II, pág. 436.

Assim, quando a questão suscitada é materialmente idêntica a outra já decidida por aquele tribunal, a título prejudicial, num caso análogo, ou se trate de jurisprudência constante, o tribunal nacional, atenta a autoridade do ali decidido, fica dispensado da consulta, seja, de repor a questão de interpretação perante o mesmo tribunal, como é o caso.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, tanto na instância como neste STA, ficando-se aqui a procuradoria em 60%.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 5 de Novembro de 2003.

Assunto:

Conceito de "Terceiro".

Doutrina que dimana da decisão:

O conceito de terceiro dado pelo artº. 1037º., nº. 2, do CPC, na redacção anterior à reforma de 1995/1996, continuou a aplicar-se aos processos instaurados até 1.1.1997, pois a nova noção de terceiro somente passou a aplicar-se aos processos instaurados depois dessa data.

Recurso nº 622/03. Recorrente: Maria Margarida Nogueira de Seabra Malafaiá Sousa e Silva; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Ex.^{mo} Juiz Consº. Dr. Almeida Lopes.

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

1º Relatório:

Com base exclusivamente na sua qualidade de possuidora e de "terceiro" esta sem justificar porquê em 3.6.1996 MARIA MARGARIDA NOGUEIRA DE SEABRA MALAFAIA SOUSA E SILVA, residente na Quinta do Rio, Santa Comba, Ponte de lima, deduziu embargos de terceiro à penhora de um prédio cuja raiz disse pertencer ao seu marido, com quem está casada em regime de separação de bens. Invocou o disposto no artº 1037º do CPC, então vigente.

Por sentença de fls. 96 e seguintes, o Tribunal Tributário do Porto (1º Juízo) julgou os embargos improcedentes pelo facto de a embargante não ter a qualidade de terceiro, pois teve intervenção no

acto em que o bem penhorado foi dado em garantia ao credor pelo pagamento da dívida. Com efeito, a embargante constituiu hipoteca sobre os prédios penhorados a favor do credor, para garantia da dívida contraída pelo executado perante o Fundo de Turismo.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a embargante para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 132 e seguintes, louvando-se na nova redacção dada ao CPC pela reforma de 1995-1996, mormente aos arts 351º e 56º, nº 2.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o M.^o P.^o emitiu douto parecer nos termos do qual se deve conceder provimento ao recurso, com base na nova redacção dada aos arts. 55º, 56º e 351º do CPC.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que o tribunal de 1ª instância deu como provado que a embargante constituiu hipoteca sobre os prédios penhorados a favor da entidade credora/exequente, o Fundo de Turismo, para garantia de dívida contraída pelo executado perante esta, pelo que teve intervenção no acto em que o bem penhorado foi dado em garantia do pagamento de dívida.

2º Fundamentos:

Para tentar demonstrar o desacerto da sentença recorrida, a recorrente fez extensas e brilhantes alegações (fls.130 e seguintes), louvando-se na nova noção de terceiro que resulta do artº 351º do CPC, na redacção que lhe foi dada pela reforma de 1995/96, assim como ao artº 56º, nº 2, do mesmo diploma e dessa reforma.

Ora, a petição inicial de embargos de terceiro deu entrada em 3.6.96, numa altura em que ainda estava em vigor a noção de terceiro dada pelo artº 1037º do CPC. Foi com base nesta noção de terceiro que o M.^{mo} Juiz a quo negou a qualidade de terceiro à recorrente.

Com efeito, nos termos desse preceito, considerava-se terceiro aquele que não tinha intervindo no processo OU NO ACTO JURÍDICO DE QUE EMANAVA A DILIGÊNCIA JUDICIAL, nem representasse quem fora condenado no processo ou quem no acto se tivesse obrigado. Como a recorrente tinha tido intervenção no acto em que o bem penhorado fora dado em garantia do pagamento da dívida, concluiu o M.^{mo} Juiz de 1ª Instância que a recorrente não era terceira.

Bem se sabe que, com a reforma ao CPC de 1995/96, o conceito de terceiro foi alterado, bastando que o embargante não seja parte na causa.

Acontece que os embargos de terceiro tinha de ser julgados segundo a lei processual vigente ao tempo em que a petição inicial de embargos deu entrada. E nessa altura ainda estava em vigor a noção de terceiro dada pelo artº 1037º, nº 2, do CPC. Logo, como a recorrente tinha tido intervenção no acto jurídico de que emanava a diligência judicial, ela não era terceiro.

Se, em 3.6.96, a recorrente não era "terceiro", não passou a sê-lo por virtude de uma lei nova que apenas entrou em vigor em 1.1.1997 (artº. 16º, nº 1, do Decreto-Lei nº 329-A/95, de 12 de Dezembro, na redacção que lhe foi dada pela Lei nº 28/96). Com efeitos, nos termos dessa norma, as alterações ao CPC entravam em vigor em 1.1.97 e só se aplicavam aos processos iniciados após essa data. Com a nova redacção dada ao artº 16º pelo Decreto-Lei nº 180/96, de 25 de Setembro, a reforma ao CPC só se aplicava aos processos iniciados após 1.1.1997, salvo alguns preceitos que nada têm a ver com o caso dos autos.

Assim a noção de terceiro era a que a lei indicava em 3.6.96 e não a que passou a indicar a partir de 1.1.97.

E se a recorrente não era terceiro antes de 1.1.97, não passou a sê-lo a partir dessa data.

Por outro lado, recorde-se que a recorrente, na petição inicial de embargos de terceiro, limitou-se a dizer que era "terceiro", mas não alegou qualquer facto que fundamentasse essa qualidade.

A questão de facto de a embargante ter constituído hipoteca sobre os bens penhorados não foi sequer afluída na petição inicial de embargos. Daí que se aplique o aforismo lite pendente nihil innovetur.

Assim, improcedem todas as conclusões das alegações.

Não houve negação do direito de acesso aos tribunais à recorrente, pois ela teve esse acesso e até chegou ao Supremo. O que acontece é que ela não era "terceiro".

O M.^{mo} Juiz a quo interpretou e aplicou correctamente a lei.

3º Decisão Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria (mas tem apoio judiciária).

lisboa, 5 de Novembro de 2003. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 5 de Novembro de 2003.

Assunto:

Artº 18º, nº 2, do CIRC.

Doutrina que dimana da decisão:

Tendo a impugnaste, antes da data de encerramento das contas, conhecimento que havia suportado certos custos relativamente a um determinado exercício não era legalmente possível a imputação de tais custos ao exercício seguinte, por não se enquadrarem na regra excepcional prevenida no nº 2 do art. 18º do CIRC pois que deixaram de ser imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

Recurso nº 773/03, em que são recorrente Peças Telas - Importação, Exportação, e comercialização de Sobressalentes Veículos, L.^{da}, recorrida a Fazenda Publica e de que foi relator o Ex.^{mo} Cons.^o Dr. António Pimpão.

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

1. Peças Telas - Importação, Exportação e Comercialização de Sobressalentes para Veículos, L.^{da}, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, concedendo provimento ao recurso, revogou a sentença que havia julgado procedente a impugnação do acto tri-

butário da liquidação do IRC e, por isso, julgou improcedente a impugnação e manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

A. No caso *sub judice*, o acórdão fez errada interpretação do princípio da especialização dos exercícios.

B. Este princípio consiste na imputação a cada exercício das componentes, positivas ou negativas que tornam possível a determinação do rendimento que lhe corresponde (Cfr. Manuel H. F. Pereira in *C.T.F.* n.º 349, p. 107).

C. A aplicação, de uma forma rígida, do citado princípio conduz a que os custos ou proveitos respeitantes a determinado exercício venham a ser escriturados nesse exercício ainda que suportados ou obtidos depois de findo esse exercício.

D. Por ser desajustado da realidade, este rigor conceitual, na prática, tem sido atenuado.

E. "O tratamento fiscal dos custos e proveitos de exercícios anteriores deve ser ponderado, de forma a não prejudicar, nem os interesses do Fisco, nem os dos contribuintes, até porque a periodização dos custos e dos proveitos, sendo convencional, também não deve pôr em causa um princípio igualmente importante que é o da solidariedade dos exercícios" (cfr. *C.T.F.* 307/309, p. 781 e segs.).

F. A Administração Fiscal acolheu este entendimento, determinando até o seu cumprimento a partir de 1983 (cfr. Ofício - circulado C-1/84, de 14/6/84).

G. Tal entendimento não põe em causa o princípio da especialização dos exercícios, antes vê nele um critério coadjuvante ou complementar daquele princípio. (cfr. *Ac. TT 2.ª Instância*, de 15/3/72, in *C.T.F.*, p. 157 e segs.; e de 16/5/73, in *C.T.F.*, 154, p. 357 segs.).

H. O procedimento adoptado pela recorrente, está de acordo com o disposto no n.º 2 do art. 18º do CIRC, uma vez que, no exercício a que os custos diziam respeito eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos, dada a sua variação cambial.

I. Assim, no acórdão ora em recurso, julgando improcedente a nossa impugnação, foram violadas entre outras disposições previstas nos arts. 18º e 23º do C.LR.C., razão pelas quais deve ser revogado, o que se requer.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que aceitando a recorrente que entre 1 e 5 de Janeiro de 1990 teve conhecimento das variações cambiais em questão haveria que contabilizar as respectivas facturas (respeitantes à empresa Hia - Valman, SA) no exercício de 1989, pois que naquela data (1 e 5 de Janeiro de 1990) ainda não tinha a recorrente encerrado as contas do exercício de 1989 (cfr. o artº 18º, n.º 2, do CIRC).

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

a) A impugnante é uma sociedade por quotas que exerce a actividade de «Importadoras e ou exportadores de grande variedade de mercadorias, CAE n.º 61.09.7.0. pela qual está tributada em IRC, pala 2.ª Repartição de Finanças do Concelho de Coimbra.

b) Esta empresa apresentou, respectivamente, em 30/5/90 e 6/3/91, na DDFC, as declarações mod. 22, para efeitos de IRC e referentes aos exercícios de 1989 e 1990.

c) Relativamente ao exercício de 1990, na linha 24 do quadro 12 inscreveu a verba da 10.511.477\$00 como respeitante a "custos e perdas extraordinárias" que, conforme discriminação, efectuada no quadro 28, se decompõe nas seguintes rubricas: linha 5.1.: multas fiscais e

não fiscais: 1.603\$00; linha 7: correcções relativas a exercícios anteriores: 10.474.450\$00; linha 8.2.: outros: 35.424\$00 (cfr. 19).

d) A AF procedendo a operação de análise interna, solicitou esclarecimentos à contribuinte relativamente às verbas inscritas nas linhas 7 e 8.2 do referido quadro 28 (cfr. doc. de fls. 65).

e) Na sua resposta (cfr. cópia a fls. 66 a 68), a impugnante prestou (quanto à verba da linha 7: correcções relativas a exercícios anteriores: 10.474.450\$00) o seguinte esclarecimento:

Verbas incluídas na linha 7 do quadro (10.474.449\$70):

- 897.735\$00 - Proveniente de diferenças cambiais contra a empresa, relativas a pagamentos de facturas do fornecedor estrangeiro (FRENELSA) verificados nos exercícios de 1986 e 1989, pagamentos esses que foram superiores às facturas lançadas e que a diferença de diferenças cambiais desfavoráveis deveriam ser lançadas nos respectivos exercícios;

- 9.505.084\$70 - facturas relativas ao exercício de 1988 e 1989 do fornecedor estrangeiro (HIA-VALMAN) que por lapso não foram consideradas nos respectivos exercícios;

- 7.571\$00 - desconto p.p. concedido a cliente, que por lapso não foi lançado no respectivo exercício de 1989;

- 64.058\$00 - anulação de factura a cliente, que deveria ser feita em 1989;

- 1\$00 - correcção a factura.

f) Com base em tal esclarecimento, os Serviços de Fiscalização Tributária elaboraram o mapa de apuramento mod. DC 22 (fls. 27 e 28) - no qual, além de outra, propuseram a correcção do lucro tributável no montante de 9.576.715\$00 (correspondente à soma das verbas de 9.505.084\$70 por facturas do fornecedor HIA-VALMAN, 7.571\$00 por desconto p.p., 64.058\$00 por anulação de factura e 1\$00 por correcção a factura), por se tratar de «custos de exercícios anteriores não manifestamente imprevisíveis, conforme estipulado no art. 18º do CIRC», tendo a AF acolhido tal proposta e procedido à liquidação adicional daí decorrente (cfr. fls. 26 e 27).

g) A impugnante teve conhecimento, em 1990, dos valores em escudos relativos às importações documentados através das facturas seguintes (cfr. docs. n.ºs 6 e 7; 8; 9, 10, 11 e 12; 13, 14, 15 e 16; 17, 18, 19 e 20; 21, 22 e 23; 24, 25 e 26; 27, 28 e 29, juntos com a PI):

- Factura n.º 340/89, de 31/1/89, emitida por Frenelsa, SA., no valor da 5.185.890 pesetas (correspondentes a 6.714.171\$00).

- Factura n.º 2146/89, de 21/6/89, emitida por Frenelsa, SA., no valor de 7.502.552 pesetas (que foi contabilizada pela quantia correspondente, nessa data, em escudos 9.823.554\$00). Mas o respectivo pagamento foi feito apenas em 10/7/90, por financiamento externo - francos suíços no montante equivalente, nessa data, de 10.331.042\$00, ou seja, por uma diferença, para mais, de 507.488\$90, resultante da flutuação cambial.

- Factura n.º 3411/89, de 11/10/89, emitida por Frenelsa, SA., no valor de 6.866.540 pesetas (que foi contabilizada pela quantia correspondente, nessa data, em escudos 9.213.310\$00). Mas o respectivo pagamento foi feito apenas em 14/5/90, por financiamento externo - francos suíços no montante equivalente, nessa data, de 10.460.849\$00, ou seja, por uma diferença, para mais, de 1.247.539\$30, resultante da flutuação cambial.

- Factura n.º 1900/90, de 29/6/90, emitida por Frenelsa, SA., no valor de 6.099.832 pesetas (que foi contabilizada pelo mesmo valor

em escudos 6.099.832\$00). Mas o respectivo pagamento foi feito apenas em 27/11/90, por financiamento externo - marcos - no montante equivalente, nessa data, de 8.730.845\$00, ou seja, por uma diferença, para mais, de 2.632.013\$60, resultante da flutuação cambial.

- Factura nº 708632, de 21/8/89, emitida por Hia-Valman, SA., no valor de 6.627.550 pesetas (que foi contabilizada pela quantia correspondente, nessa data, em escudos 8.867.662\$00). Mas o respectivo pagamento foi feito apenas em 5/1/90, por financiamento externo marcos - no montante equivalente, nessa data, de 9.476.982\$00, ou seja, por uma diferença, para mais, de 609.320\$00, resultante da flutuação cambial.

- Factura nº 709199, de 30/11/89, emitida por Hia-Valman, SA., no valor de 6.325.900 pesetas (que foi contabilizada pela quantia correspondente, nessa data, em escudos 8.606.387\$00). Mas o respectivo pagamento foi feito apenas em 6/1/90, por financiamento externo francos suíços no montante equivalente, nessa data, de 9.417.145\$60, ou seja, por uma diferença, para mais, da 810.758\$60, resultante da flutuação cambial.

h) A factura nº 340/89, de 31/1/89, referida na al. g) supra, não fora contabilizada e foi detectada pela testemunha Maria de Lurdes m conferência de facturas em 1990, concluindo ela que a mesma não tinha ainda sido contabilizada. Nessa altura (90), solicitou ao despachante fotocópia da factura, e foi mandada para a contabilidade para lançamento.

i) A Factura nº 1900/90, de 29/6/90, referida na al. g) supra, foi contabilizada pelo mesmo valor em escudos e deu origem a uma diferença de 2.600 contos (foi lançada e paga no mesmo exercício, mas era de 6.099.832 pesetas, o que equivalia a cerca de 8.700 contos e, todavia, foi lançada apenas por 6.099.832\$00, sem se haver procedido à taxa de câmbio); não obstante, foi corrigida a diferença no próprio ano (2.631.013\$60), mas, por lapso, foi levada à conta de exercícios anteriores, quando deveria ser levada à conta de mercadorias.

j) Na impugnante, cerca de 90% da mercadoria era de importação, vinda de Espanha, correspondente a importações feitas ao abrigo de financiamentos externos ou cartas de crédito a 90, 120 a 180 dias, sendo o pedido feito na moeda mais favorável na altura.

k) O Banco pagava à empresa fornecedora e a empresa pagava ao Banco 180 dias após a data da factura.

l) As facturas eram contabilizadas como custo no respectivo ano, mas, por vezes o pagamento só era feito no ano seguinte, consoante os prazos da carta de crédito, verificando-se, nestes casos, diferenças cambiais relacionadas com a oscilação da moeda.

m) As facturas eram contabilizadas no valor em escudos, correspondente ao câmbio do momento.

n) No final do ano havia diferenças cambiais referentes às importações.

o) Os câmbios eram bastante elevados e tinham grandes oscilações, ao tempo.

p) No exercício de 1990, detectou-se uma diferença de 9.556.715\$00, resultante essencialmente de diferenças cambiais, que foi levada à conta de "custos do exercício anterior".

q) A diferença entre esta verba da 9.576.715\$00 (que foi a quantia acrescida pela AF ao lucro declarado e que está incluída na verba de 10.511.477\$00 que a impugnante inscreveu na linha 24 do quadro 12 da mod. 22 da IRC de 1990) e a de 12.521.291\$40 (que a impugnante

refere corresponder à soma da quantia de 6.714.171\$00 (da factura nº 340/89 que não fora contabilizada) com a quantia de 5.807.120\$40 (507.488\$90 + 1.247.539\$30 + 2.632.013\$60 + 609.320\$00 + 810.758\$60) relativa às diferenças cambiais nas facturas n.ºs 2146/89, 3411/89, 1900/90, 708632 e 709199), radica no facto de, quando a impugnante recebeu o aviso das Finanças que ia agravar a matéria colectável de 9.576.715\$00, ter feito ela própria impugnante uma auditoria a todos os exercícios, em particular aos fornecedores estrangeiros, tendo chegado à conclusão que, afinal, as diferenças cambiais eram de 12.521.291\$40 e não de 9.556.715\$00.

r) Os documentos de fls. 66, 67 e 68 representam um apontamento de esclarecimento fornecido pela impugnante, depois desenvolvido e clarificado com o quadro de fls. 54.

3.1. O acórdão recorrido, depois de sintetizar, as posições da recorrente FP e da contribuinte (cfr. pontos 5 e 5.1 - fls. 210 e 211) afirma nos pontos 5.2 que o que resulta do probatório é que o montante das correcções feitas pela AF ao lucro tributável de 1990, resulta apenas de facturas de 1988 e 1989 do fornecedor Hia-Valman, SA., do desconto de pronto pagamento concedido a um cliente que não foi lançado no respectivo exercício de 1989 e da anulação de factura a um outro cliente, que deveria ter sido feita em 1989, ou seja, por um lado, as correcções resultam, nesta última parte, de lapso da impugnante e, no restante, de diferenças cambiais contra a empresa, mas relativas a pagamentos de facturas do fornecedor Hia-Valman, SA., que não também da FRENELSA (as diferenças cambiais relativamente às facturas desta, não foram objecto de qualquer correcção, tendo sido aceite a respectiva contabilização em 1990).

Que em relação àquelas facturas (da Hia-Valman, SA.), provou-se [cfr. al. g) do probatório e fls. 48 a 53] que foram pagas em 5 e 6/1/90, pelo que, antes da data de encerramento das contas, já a impugnante tinha conhecimento das diferenças cambiais em questão e que em relação à factura 340/89, de 31/1/89, também a importação foi concretizada antes da data de encerramento das contas (cfr. fls. 31 e 35), tendo a impugnante deduzido o IVA correspondente a essa transacção (cfr. fls. 34 e 36).

E perante tal quadro factual entendeu o acórdão recorrido (fls. 216 e 217) que o fundamento apresentado pela AT para as correcções aqui em causa foi o de que a verba de 9.576.715\$00 é relativa a custos de exercícios anteriores não manifestamente imprevisíveis, conforme estipulado no art. 18º do CIRC.

Que vem igualmente provado que este montante acrescido resulta apenas de diferenças cambiais em facturas de 1988 e 1989 do fornecedor Hia-Valman, SA., do desconto de pronto pagamento concedido a um cliente que não foi lançado no respectivo exercício de 1989 e da anulação de factura a um outro cliente, que deveria ter sido feita em 1989.

Que as correcções resultam, nesta última parte, de lapso da impugnante (sendo certo que em relação a esta factura 340/89, de 31/1/89, a importação foi concretizada antes da data de encerramento das contas (cfr. fls. 31 e 35), tendo até a impugnante deduzido o IVA correspondente a essa transacção e, no restante, de diferenças cambiais contra a empresa, mas relativas a pagamentos de facturas do fornecedor Hia-Valman, SA., em relação às quais também se provou (cfr. al. g) do Probatório a fls. 48 a 53) que foram pagas em 5 e 6/1/90, pelo que, antes da data de encerramento das contas, já a impugnante tinha conhecimento das diferenças cambiais em questão.

Conclui (fls. 217) que destes factos resulta, portanto, que a impugnaste não logrou fazer a prova, que lhe competia, de que, na data de encerramento das contas do exercício de 1989 (a que tais custos deveriam ser imputados), eles eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos. Daí que não seja legalmente possível a sua imputação ao exercício de 1990, por não se enquadrarem na regra excepcional prevenida no n.º 2 do art. 18.º do CIRC.

3.2. Nas diversas conclusões das suas alegações a recorrente sustenta, em síntese, que o acórdão em apreciação fez errada interpretação do princípio da especialização dos exercícios aplicando-o de forma rígida o qual por ser desajustado da realidade, na prática, tem sido atenuado pelo que o procedimento adoptado pela recorrente, está de acordo com o disposto no n.º 2 do art. 18.º do CIRC, uma vez que, no exercício a que os custos diziam respeito eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos, dada a sua variação cambial.

3.3. Conforme anteriormente se referiu o acórdão recorrido partiu da matéria factual que fixou e que na parte relevante afirmou que em relação àquelas facturas (da Hia-Valman, SA.), provou-se (cfr. al. g) do probatório e fls. 48 a 53) que foram pagas em 5 e 6/1/90, pelo que, antes da data de encerramento das contas, já a impugnante tinha conhecimento das diferenças cambiais em questão e que em relação à factura 340/89, de 31/1/89, também a importação foi concretizada antes da data de encerramento das contas (cfr. fls. 31 e 35), tendo a impugnante deduzido o IVA correspondente a essa transacção (cfr. fls. 34 e 36).

É a recorrente não questiona no presente recurso tal matéria de facto fixada que, de qualquer forma, sempre se deveria ter por assente.

Com efeito a matéria de facto fixada pelas instâncias não pode ser reapreciada por este STA encontrando-se aquela definitivamente assente.

É que, nos termos do art.º 21.º, n.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, n.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 podia a matéria factual fixada ser alterada no âmbito deste recurso.

3.4. E perante tal quadro factual importa determinar a sorte do presente recurso.

Com efeito o fundamento para as correcções aqui em causa foi o de que a verba de 9.576.715\$00 é relativa a custos de exercícios

anteriores não manifestamente imprevisíveis, conforme estipulado no art. 18.º do CIRC.

Resulta da matéria factual assente que este montante acrescido resulta apenas de diferenças cambiais em facturas de 1988 e 1989 do fornecedor Hia-Valman, SA., do desconto de pronto pagamento concedido a um cliente que não foi lançado no respectivo exercício de 1989 e da anulação de factura a um outro cliente, que deveria ter sido feita em 1989.

Resulta, ainda, que as correcções resultam, nesta última parte, de lapso da impugnaste (sendo certo que em relação a esta factura 340/89, de 31/1/89, a importação foi concretizada antes da data de encerramento das contas (cfr. fls. 31 e 35), tendo até a impugnaste deduzido O IVA correspondente a essa transacção e, no restante, de diferenças cambiais contra a empresa, mas relativas a pagamentos de facturas do fornecedor Hia-Valman, SA., em relação às quais também se provou [cfr. al. g) do Probatório a fls. 48 a 53] que foram pagas em 5 e 6/1/90, pelo que, antes da data de encerramento das contas, já a impugnante tinha conhecimento das diferenças cambiais em questão.

E perante tal quadro factual concluiu o acórdão recorrido que não era legalmente possível a imputação de tais custos ao exercício de 1990, por não se enquadrarem na regra excepcional prevenida no n.º 2 do art. 18.º do CIRC.

E este entendimento é de manter.

Na verdade estabelece o n.º 1 do art. 18.º do CIRC que os proveitos e os custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios.

Acrescenta o n.º 2 do mesmo preceito que as componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a exercícios anteriores só são imputáveis ao exercício quando na data de encerramento das contas daquele a que deveriam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

Aquele n.º 1 do art. 18.º consagra o princípio da especialização ou autonomia dos exercícios com o qual se pretende a tributação do rendimento que se gera em cada um.

O mesmo princípio encontra consagração no POC sob a designação de princípio de efectivação dos encargos impondo o mesmo que os proveitos e os custos economicamente imputáveis a um determinado exercício, sejam considerados apenas nesse exercício, só eles podendo, assim, influenciar o seu resultado.

Por isso se entende que os componentes negativos ou positivos do lucro tributável devem ser imputados ao exercício a que digam respeito.

Podem, contudo, ser imputadas a exercício posterior quando, na data de encerramento das contas do exercício a que deveriam ser imputadas, eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

Como na situação dos autos ficou demonstrada a sua previsibilidade e conhecimento antes do encerramento das contas de 89 deviam ser imputados a este exercício nos termos do citado art.º 18.º no 2 do CIRC.

Do exposto resulta que é de confirmar o acórdão que neste sentido se pronunciou.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso.

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

Lisboa, 5 de Novembro do 2003. — António Pimpão (relator) — Pimenta do Vale — Almeida Lopes.

Acórdão de 5 de Novembro de 2003.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Nulidade por omissão de fundamentação [artº 668º, nº 1, al. b) do CPC). als. b), g), e h) do nº 1 do artº 286º do CPT]. Convolução do processo de oposição em impugnação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não é nula, por omissão de fundamentação, a sentença em que se decide que o meio próprio para reagir contra a dívida tributária é a impugnação judicial e não se indica em qual das alíneas do artº 120º do CPT encontra previsão o caso em apreço.*
- 2 — *Trata-se de simples imperfeição formal, suprível pelo facto de a enumeração dessas alíneas ser meramente exemplificativa e o corpo do artigo abranger qualquer tipo de ilegalidade.*
- 3 — *A ilegitimidade substantiva do oponente, fundada no facto do executado figurar no título executivo, mas não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, tem a ver, apenas, com os tributos incidentes sobre o rendimento ou fruição dos respectivos bens.*
- 4 — *A prova documental a que alude a al. h) do nº 1 do artº 286º do CPT, deve ser, obrigatoriamente, junta com a petição inicial e apta a fazer a prova do alegado.*
- 5 — *Havendo possibilidade de impugnação contra o acto de liquidação da dívida, não pode a ilegalidade da liquidação da mesma ser apreciada em sede de oposição à execução fiscal.*
- 6 — *A seguradora solidariamente responsável com o devedor por uma dívida aduaneira, por existência de um seguro-caução, pode impugnar a liquidação com fundamento em que se operou a resolução do contrato de seguro por falta de pagamento do prémio.*
- 7 — *A convolução da oposição em impugnação judicial só é admissível desde que não seja manifesta a improcedência ou extemporaneidade desta, além da idoneidade da respectiva petição para o efeito.*

Recurso nº 780/03-30 Recorrente: Portugal Previdente — Companhia de Seguros, S.A., Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Portugal Previdente-Companhia de Seguros, SA, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso interposto da decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, que julgou improcedente a oposição à execução fiscal para cobrança da quantia de 12.659.582\$00, proveniente de IVA relativo aos anos de 1991 e 1992, veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I - Não tendo sido pago o prémio de seguro ocorreu a resolução do contrato, em conformidade com a prova documental anexa aos autos pela recorrente e conforme dispõem os arts. 5º, 6º e 7º do DL 162/84 e Norma Regulamentar do ISP 137/91.

II - A imputação das importações ao seguro-caução, largos meses depois de resolvido o contrato, não produz efeitos em relação à recorrente, por se encontrar resolvido o contrato - o que a recorrente demonstrou documentalmente.

III - A Alfândega, ilegalmente procedeu à imputação das dívidas de IVA resultantes daquelas declarações quando já havia mora no pagamento do IVA, por parte do tomador do seguro, em relação a algumas importações.

IV - A recorrente não é devedor solidário, nem do IVA, nem dos juros, relativos a importações processadas depois de denunciado o não pagamento dos prémios de seguro e de resolvido o contrato de seguro-caução.

V - A impugnação não é o meio idóneo para questionar as dívidas em causa nos autos, por inexistência de fundamento à luz do art. 120º do CPT. O acórdão recorrido omite a fundamentação quando contradiz o ora alegado, constituindo tal vício nulidade da decisão, nos termos da al. b) do art. 668º do CPC.

VI - A oposição é o meio idóneo para reagir contenciosamente à cobrança coerciva de dívida emergente de situação tributária, constituída depois de extinto o contrato de seguro.

VII - A situação em apreço cabe na previsão da alíneas b), g) e h) do art. 286º do CPT.

VIII - A exclusão do caso sub Júdice e de outros de conteúdo similar da previsão da al. b) do art. 286º do CPT, criaria situações de desprotecção jurídica do contribuinte não gerador do imposto, indutora da inconstitucionalidade material do CPT e do seu art. 286º em face dos arts. 268º e 20º da CRP.

IX - Errou a decisão recorrida, ao considerar inadmissível a convolução do Processo de Oposição à Execução em Processo de Impugnação Judicial pois, o prazo de 90 dias para dedução da Impugnação Judicial não deve ser contado desde 28/11/92, como fez a decisão recorrida, mas apenas desde a citação da Recorrente, em 27/7/93, (enquanto responsável subsidiária) em processo de execução fiscal - art. 123º, al. c), do então CPT, actual 102º, al. c), do CPPT. A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O aresto recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

a) - Na repartição de finanças do 16º bairro fiscal de Lisboa, corre termos a execução fiscal nº 000138.4/93 DD contra a oponente e Adelino Teodoro dos Santos e Filhos Lda., por dívida à Alfândega de Lisboa, de IVA, dos seguintes montantes:

- 2.043.515\$00, liquidada e registada em 06-02-92, respeitante ao bilhete de importação nº 4232/92, de 03-02-92, acrescida de juros de mora, nos termos do artº 109.º do CPT, a partir de 03-05-92;
- 2.035.590\$00, liquidada e registada em 04-03-92, respeitante ao bilhete de importação nº 5451/92, de 10-02-92, acrescida de juros de mora, nos termos do artº 109.º do CPT, a partir de 10-05-92;
- 2.099.264\$00, liquidada e registada em 28-02-92, respeitante ao bilhete de importação nº 7990/92, de 27-02-92, acrescida de juros de mora, nos termos do artº 109.º do CPT, a partir de 27-05-92;
- 2.053.515\$00, liquidada e registada em 04-03-92, respeitante ao bilhete de importação nº 4241/92, de 03-02-92, acrescida de juros de mora, nos termos do artº 109.º do CPT, a partir de 04-05-92;
- 2.070.591\$00, liquidada e registada em 21-05-91, respeitante ao bilhete de importação nº 13391/91, de 20-05-91, acrescida de juros de mora nos termos do artº 109.º do CPT, a partir de 18-04-91;
- 2.357.107\$00, liquidada e registada em 08-01-92, respeitante ao bilhete de importação nº 807/92, de 08-01-92, acrescida de juros de mora, nos termos do artº 109.º do CPT, a partir de 08-04-92 (cf. inf. fs. 29 e docs. fs. 15 a 20 e de fs. 42 a 137).

b) - A sociedade Adelino Teodoro Santos e Filhos, Lda, garantiu o pagamento da dívida exequenda, através de um seguro-caução, constante da apólice nº 2331, emitida em 04-05-89, pela oponente, a favor da Alfândega de Lisboa, sendo o capital seguro de 50.000.000\$00 (cf. docs. fs. 21 e 40 e 41, que aqui se dão por reproduzidos).

c) - Dão-se por reproduzidos os documentos juntos a fs. 22 a 27.

d) - A execução referida em a) foi instaurada em 27-03-93 e a oponente foi citada para a execução, em 27-07-93 (cf. inf. fs. 29).

e) - A presente oposição foi deduzida em 11-08-93.

A que, nos termos do art. 712º do C PC, foi aditado o seguinte:

f) - À ora recorrente, por carta registada sob o nº 212136, expedida em 30.12.94, foi dado conhecimento da junção dos doc. de fs. 38 a 137 (cfr. cota de fs. 138v).

g) - Por despachos de 18.5.92, 19.5.92, 2.6.92, 18.8.92, 6.2.92 e 2.5.92 foi ordenado o cumprimento do disposto no art. 576º do Regulamento das Alfândegas relativamente às dívidas constantes das certidões de fs. 15 a 20 (cfr. fs. 94, 108, 127, 80, 47 e 66, respectivamente).

h) - A ora recorrente, em datas não posteriores a 19.11.92, foi notificada nos termos do art. 576º do Regulamento das Alfândegas para efectuar o cumprimento das suas obrigações decorrentes das dívidas liquidadas e constantes das certidões de fs. 15 a 17 e 19 e 20 e, em data não posterior a 12.5.92, foi também notificada nos mesmos termos para efectuar o cumprimento das suas obrigações decorrentes da dívida liquidada e constante da certidão de fs. 18 (cfr. fs. 94, 108, 127, 80, 66 e 48, respectivamente).

3 - Antes, porém, de nos debruçarmos sobre o objecto do presente recurso, importa referir que, da decisão do TT de 1ª Instância de Lisboa, havia sido interposto recurso para este STA, que se declarou incompetente em razão da hierarquia, tendo os autos, por isso, sido remetidos ao TCA, por ser o competente. Por acórdão de 12/12/00, este Tribunal negou provimento ao recurso, tendo sido desta decisão

interposto novo recurso, pela agora recorrente, para este STA que, por acórdão de 5/5/02, anulou aquele acórdão do TCA, ordenando a ampliação da matéria de facto, a fim de determinar se a recorrente foi notificada nos termos e para o efeito do disposto no artº 576º do Regulamento das Alfândegas, sem que antes não tivesse deixado de apreciar as diversas questões suscitadas pela recorrente na sua motivação do recurso e que, afinal, são praticamente idênticas às agora suscitadas no presente recurso, já que reproduziu a sua motivação, acrescentando, apenas, a conclusão IX.

Sendo assim e por que neste aresto foi dada resposta adequada a essas questões, vamos aqui e nesta parte, seguir a jurisprudência nele fixada.

Feitas estas considerações, passemos, então, à apreciação do objecto do presente recurso.

3 - Na conclusão V da sua motivação argui a recorrente a nulidade da decisão recorrida por omissão de fundamentação, na medida em que tendo sido decidido que o meio judicial próprio para reagir contra a dívida era a impugnação judicial, não se indica em qual das alíneas do artº 120º do CPT encontra previsão o caso dos autos (cfr. artº 668º, nº 1, al. b), do CPC).

Não lhe assiste, porém, razão.

Com efeito e como bem salienta o Ex.ºm Procurador-Geral-Adjunto, no seu douto parecer, "trata-se de simples imperfeição formal, supriável pelo facto de a enumeração das alíneas ser meramente exemplificativa e o corpo do artigo abranger qualquer tipo de ilegalidade.

A fundamentação jurídica da decisão de improcedência da oposição radicou na inaplicação à matéria de facto provada das normas constantes do art. 286º, n.º 1, als. b) g) e h). do CPT, explicitamente indicadas no acórdão recorrido".

Pelo que não se verifica a arguida nulidade, improcedendo, assim, a referida conclusão.

4 - Nas demais conclusões, propõe-se a recorrente demonstrar que e ao contrário do agora decidido, se verificam os fundamentos da oposição por si alegados, concretamente, os das alíneas b), g) e h) do nº 1 do artº 286º do CPT, hoje com correspondência normativa nas alíneas b), h) e i) do nº 1 do artº 204º do CPPT.

Começemos pela apreciação do fundamento da alínea b).

Desta alínea consta como fundamento de oposição à execução fiscal a "ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida".

No caso dos autos e dos tipos de ilegitimidade prevista neste normativo, está em causa apenas o segundo, isto é, sendo o devedor aquele que figura no título executivo, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram.

Ora quer a doutrina, quer a jurisprudência têm vindo pacífica e reiteradamente a entender que a ilegitimidade substantiva do oponente, fundado no facto do executado figurar no título executivo, mas não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, tem a ver apenas com os tributos incidentes sobre o rendimento ou fruição dos respectivos bens. "Ou seja, só em situações de íntima relação da pessoa com

o bem, nos casos contados a que acima se faz referência, é que é possível usar este fundamento da oposição à execução” (neste sentido, vide, por todos, Ac. desta Secção do STA de 3/10/01, *in rec.* n.º 25.727 e doutrina nele citada).

Na hipótese vertente e na versão da recorrente, a sua ilegitimidade resultaria do facto de não ser responsável pela dívida, uma vez que havia já cessado a garantia oferecida pelo seguro-caução, por falta de pagamento do prémio de seguro, nos termos do disposto no art.º 5.º do Decreto-lei n.º 162/84, de 18/5.

Sendo assim e do que acima fica dito, é patente que a alegada ilegitimidade não encontra enquadramento na citada alínea b), tendo antes o fundamento avançado pela recorrente a ver com a ilegalidade em concreto da liquidação, que não é fundamento da oposição à execução fiscal, salvo se a lei não assegurar meio judicial de impugnação ou recurso contra esse acto que, como iremos ver, não é o caso.

Pelo que improcede também nesta parte o recurso.

Vejamos, porém se se verifica o fundamento da alínea h).

Estabelece este preceito legal que constitui fundamento de oposição à execução fiscal “quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título”.

Voltando ao caso dos autos e como se refere no aresto deste STA, que vimos seguindo, “ainda que a situação referida fosse enquadrável na al. h) do n.º 1 do art. 286.º do CPT...a sua pretensão não poderia proceder, por não provada, já que a única prova admissível dos fundamentos ali previstos é a prova documental, a qual deve ser junta logo com a petição...Ora, a oponente não provou documentalmente a alegada suspensão da garantia, que, nos termos do art. 5.º, n.º 1, do DL n.º 162/84, de 18/5, teria de ser efectuada mediante comunicação feita pela seguradora ao tomador do seguro, através de correio registado com aviso de recepção, suspensão que só produziria efeitos após o decurso de um prazo de 15 dias, a contar da data do registo do aviso, nos termos do n. 3 do mesmo preceito legal”.

O que é confirmado no aresto *a quo*, na medida em que ali se refere que “os documentos juntos pela oponente com a petição...não provam a suspensão do contrato de seguro em causa, nem a resolução do mesmo contrato...A recorrente, não demonstrou, assim, documentalmente, nem a suspensão nem a revogação do contrato”.

Deste modo, não se verificando este fundamento da oposição, há-de também improceder, nesta parte, a motivação do recurso.

Mas verificar-se-á o fundamento previsto na alínea g) do n.º 1 do art.º 286.º do CPT?

Estabelece este normativo que a oposição pode ter por fundamento a “ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação”.

Daqui resulta que a ilegalidade da liquidação só pode servir de fundamento à oposição quando ao executado não tiver sido facultada a possibilidade de reagir contra o acto da liquidação, quer através da impugnação, quer do recurso.

No caso em apreço, alega a recorrente que já não era responsável pelo pagamento da dívida uma vez que o contrato de seguro já havia

sido resolvido em relação às importações tituladas pelas declarações de 1992, pelo que já não podia reagir contra a liquidação através da impugnação.

Ora e com esta alegação, é evidente que a recorrente pretende discutir a legalidade da liquidação do IVA em apreciação.

Só que e a suceder a resolução do contrato, essa discussão podia ser efectuada em sede de impugnação.

Na verdade e por um lado, o art.º 120.º do CPT estabelece que “constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade”. E, por outro, sempre poderia impugnar a referida liquidação, pois, sendo, como é, fiadora “responde solidariamente com o devedor pelo montante garantido da dívida aduaneira, nos termos do art. 9.º do Regulamento CEE n.º 4046/89, do Conselho, de 21/12/89 e, como responsável solidária, podia ter deduzido impugnação, nos termos do art. 11.º, n.º 2, do CPT”.

Pelo que improcede também o recurso nesta parte.

A tudo isto acresce que, da ampliação da matéria de facto, a instância recorrida deu como provado que a recorrente foi notificada para pagamento das dívidas aduaneiras em datas não posteriores a 12/5/92 e 19/11/92, conforme resulta da al. h) do probatório - que este Supremo Tribunal, como tribunal de revista que é, não pode agora censurar, uma vez que apenas goza de poderes de cognição em matéria de direito (cfr. art.º 21.º, n.º 4, do ETAF) -, ou seja, antes de ter sido instaurada a execução, o que só ocorreu em 27/3/93 (al. d) do probatório).

Sendo assim, tendo a recorrente sido notificada para efectuar o pagamento das referidas dívidas antes de instaurada a execução e constituindo esta notificação um acto lesivo, sempre podia ter deduzido impugnação. Não tendo, atempadamente, lançado mão desse meio de defesa, não podia agora reagir contra a execução com fundamento na resolução do contrato de seguro-caução, uma vez que e como vimos, tal apreciação prende-se com a ilegalidade em concreto da liquidação, que não constitui fundamento da oposição (citada al. g) do n.º 1 do art.º 286.º).

«E nem se diga então...., como faz a recorrente na conclusão VIII, que com a interpretação dos preceitos legais em tais termos se originam situações de desprotecção jurídica do contribuinte, indutora da inconstitucionalidade material do CPT e do seu art. 286 em face dos arts. 268.º e 20.º da CRP, por isso que, como vimos, o recorrente podia e devia lançar mão da figura da impugnação judicial, como lhe era consentido pelo art. 120.º do CPT. Que protegia de forma eficaz e suficientemente ampla, o direito de que se arroga.»

4 - Por último, sempre será de indeferir a pretensão da recorrente de ver convalidado o presente processo de oposição em impugnação.

Com efeito e como é sabido, tem este Supremo Tribunal vindo a entender que a referida convolação é admitida desde que não seja manifesta a improcedência ou extemporaneidade desta, além da idoneidade da respectiva petição para o efeito (vide Ac. de 21/6/00, *in rec.* n.º 24.605).

Voltando ao caso dos autos e como vimos supra, ficou provado que a recorrente foi notificada das dívidas aduaneiras e para efectuar o seu pagamento, na melhor das hipóteses, em 19/11/92 e a presente oposição foi deduzida em 11/8/93.

Sendo assim, é patente que, nesta data, há muito que havia já transcorrido o prazo de 90 dias a que alude o art.º 123.º, n.º 1, al.

a), do CPT, que se iniciou em 28/11/92 (cfr. art.º 576º do Regulamento das Alfândegas), tendo caducado o direito de impugnar a liquidação.

E não pode ter aqui acolhimento o argumento avançado pela recorrente de que o prazo de 90 dias para impugnar se devia contar, não desde 28/11/92, como fez a decisão recorrida, mas apenas desde 27/7/93, data em que foi citada, enquanto responsável subsidiária, no processo de execução fiscal, tudo nos termos do disposto no art.º 123º, n.º 1, al. c), do CPT, actual art.º 102º, n.º 1, al. c), do CPPT.

Com efeito, como vimos supra e ao contrário do que alega a recorrente, a responsabilidade que para si emerge da ralação contratual em causa não é subsidiária, mas sim solidária com o devedor pelo montante garantido da dívida aduaneira, como resulta do art.º 9º do Regulamento CEE n.º 4046, do Conselho, de 21/12/89, pelo que não é aqui aplicável a pré dita al. c) do art.º 123º do CPT, mas sim a sua al. a).

Assim, improcede também a requerida convalidação.

5 - Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter o acórdão recorrido.

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

Lisboa, 5 de Novembro de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 5 de Novembro de 2003.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos TT de 1ª Instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito [cfr. arts. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b) e 41º, n.º 1, al. a) do ETAF e 280º, n.º 1, do CPPT].*
- 2 — *Se, nas conclusões das suas alegações, o recorrente invocar matéria de facto que 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 798/03-30, em que são recorrente a Fazenda Pública, recorrida a STORA — CELBI Celulose Beira Industrial SA, e de que foi relator o Ex.º. Cons.º. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 — Fazenda Pública, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra que julgou procedente

o pedido formulado em acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1 — A sentença recorrida fez errada interpretação e aplicação da lei;

2 — Não relevou a norma anti abuso constante do n.º 7 do art.º 75º do CIRC (com redacção daquele tempo), permitida e legitimada pelo n.º 2 do art.º 1º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23.7.1990.

3 — A referida norma anti-abuso exigia a prova prévia da verificação dos pressupostos de aplicação dos benefícios em causa àqueles sujeitos. Prova que não foi feita.

4 — Tal prova constituía um verdadeiro ónus impendente contra o interessado na obtenção do benefício. Não tendo sido cumprido o ónus, precluiu o direito ao benefício;

5 — Para tal preclusão não relevam os respectivos motivos (desleixo, desconhecimento ou voluntariedade), mas apenas o facto que se resolve na inaplicabilidade concreta do direito comunitário inscrito na Directiva em causa;

6 — Por isso, de acordo com as leis aplicáveis nesse tempo, era devido o ISDA objecto da acção recorrida, não devendo o mesmo ser anulado.

7 — A “acção para o reconhecimento de um direito” pode ser usada, sempre e só, quando “esse meio for o mais adequado para assegurar a tutela plena eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido” (n.º 3 do art.º 145º do CPPT);

8 — Isto é, a lei pretende que esta “acção” seja utilizada apenas quando seja o meio “mais adequado”, e não “o único que reste”, para assegurar tal tutela, entendendo-se esta adequação em termos abstractos, de acordo com a teoria do alcance médio;

9 — A teoria do alcance médio tem sido defendida pela melhor doutrina e jurisprudência (com o devido respeito por outras opiniões) em termos que não admitem o recurso a este meio processual apenas por ser “o único” disponível, em concreto, nomeadamente por, entretanto, ter precluído o prazo da acção abstractamente “mais adequada”.

10 — O entendimento da referida “adequação” em termos concretos equivale à aceitação da “teoria do alcance máximo”;

11 — A teoria do alcance máximo, levada às últimas consequências, deveria implicar a alteração dos prazos dos meios contenciosos, máxime da reclamação e impugnação, para os mesmos 4 anos (e, se o valor “reposição da legalidade” fosse considerado em termos absolutos, nem deveria haver qualquer prazo limite);

12 — A teoria do alcance médio poderia admitir esta acção, preferindo-a à Impugnação Judicial, por exemplo, num caso de sistemática retenção indevida de imposto, por ser o “meio mais adequado”, não apenas à anulação do imposto (porque até poderia nem ser), mas para obter o reconhecimento da ilicitude da retenção é a exigência de modificação desse comportamento no futuro;

13 — No caso em análise, tal objectivo está fora de questão, pelo que, não se verifica a referida “adequação abstracta”;

14 — Por não ter havido qualquer “erro imputável aos serviços” ou qualquer ilegalidade praticada pela DGCI, e, por outro lado, estar precluído o prazo para o recurso à “acção mais adequada” (impugnação, acção judicial de natureza eminentemente anulatória), a utilização da “acção para o reconhecimento de um direito” foi feita em objectivo “abuso do direito de pedir”;

15 — Acresce que o pedido também violou o princípio da proibição de *venire contra factum proprium*, já que, a retenção e pagamento

do ISDA foi efectuada independentemente de qualquer iniciativa da DGCI e sem que, previamente, pelo interessado fosse feita a prova exigida pelo n.º 7 do art.º 75º do CIRC e admitida pelo n.º 2 do art.º 1 da Directiva em causa;

A recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 91 e segs., que aqui se dão por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, deste STA para conhecer do recurso, uma vez que, na conclusão 15ª das suas alegações, a recorrente afirma factos que o M.º Juiz *a quo* não estabeleceu na sentença recorrida.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (art.º 704º do CPC), pronunciando-se, apenas, a recorrente no sentido de admitir que o recurso interposto de sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, desde já requerendo, caso, a final, esse Venerando Tribunal venha a declarar-se incompetente em razão da hierarquia, a remessa dos autos ao Tribunal competente, o qual é o Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

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

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

1. A requerente é uma empresa Sueca que detém, há mais de dois anos consecutivos, mais de 25 % do capital social de uma empresa portuguesa, Celbi Celulose da Beira Industrial, S.A.;

2. Em 25.3.1998, a empresa portuguesa deliberou distribuir dividendos no montante global de 1 754 310 000\$00, conforme acta n.º 145, documento 4, a fls. 36 a 41, dos Autos;

3. Em 19.6.98, procedem ao pagamento do imposto sobre sucessões e doações, por avença, no valor de 87 715 500\$00, retido na fonte à taxa de 5 %;

4. Sendo que, «no acto de retenção, a empresa portuguesa foi a substituta e a empresa requerente foi a substituída».

3 — Como se entendeu, entre muitos outros, no acórdão do STA de 4/5/94, rec. n.º 17 643, “porque a competência do Tribunal se afere pelo quid disputatum que não pelo quid decisum, é indiferente, para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso” (no mesmo sentido, vide Ac. do STA de 1/4/98, *in rec.* n.º 13.326).

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

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

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

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito e fica, desde logo, definida a competência do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequado (neste sentido, Ac. do STA de 17/2/99, *in rec.* n.º 22 470).

4 — Fazendo aplicação de tais princípios ao caso subjudice, verifica-se que, nas conclusões das suas alegações, a recorrente refere que:

“15 — Acresce que o pedido também violou o princípio da proibição de *venire contra factum proprium*, já que, a retenção e pagamento do ISDA foi efectuada independentemente de qualquer iniciativa da DCCI e sem que, previamente, pelo interessado fosse feita a prova exigida pelo n.º 7 do art.º 75º do CIRC e admitida pelo n.º 2 do art.º 1.º da Directiva em causa ...”.

Ora, este circunstancialismo fáctico não foi fixado no probatório da decisão recorrida.

Deste modo e tal como também o reconhece na sua resposta de fls. 122, o teor de tal conclusão não oferece dúvidas de que a recorrente Fazenda Pública não cingiu a sua divergência com a decisão *a quo* à interpretação e aplicação da lei, uma vez que nela se faz referência á matéria de facto, pelo que o mesmo não versa apenas matéria de direito.

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

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

Sem custas.

Lisboa, 5 de Novembro de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 5 de Novembro de 2003.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso versa matéria de facto quando se invocam factos que não foram tomados em consideração pela sentença recorrida.

Recurso nº 891/03. Recorrente: COMACDE - Com. de Mat. de Construção, L.^{da} Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Fonseca Limão (por vencimento).

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

Com fundamento no facto de não ser responsável principal ou subsidiária da dívida exequenda, COMACDE - Comércio de Materiais de Construção, Lda., pediu a anulação da venda feita no processo de execução fiscal n.º 1520-95/103872.9 e apenso, do Serviço de Finanças de Loures - 1.º.

Por sentença de fls. 73 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, 1.º Juízo, 1.ª Secção julgou improcedente o pedido de anulação da venda.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a requerente para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 82 e seguintes, nas quais concluiu, entre o mais, com a afirmação de que decorre dos elementos contabilísticos existentes na Repartição de Finanças de Vila de Rei que não existe a obrigação tributária.

Neste STA, o MQPO emitiu douto parecer nos termos do qual se verifica a questão prévia da incompetência hierárquica do STA, pois o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Ouvida, a recorrente sustenta ter alegado matéria de direito e não matéria de facto.

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

Como é jurisprudência deste STA, é pelas conclusões que o recorrente faz a delimitação objectiva do recurso. Significa isto que se, nessas conclusões das alegações, o recorrente invoca factos que não foram tomados em consideração pela sentença recorrida ou se contesta os factos dados como provados ou não provados na sentença recorrida, então o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Ora, na conclusão 4.ª, a recorrente escreveu:

“Tal venda deve ainda ser anulada com fundamento na não existência da obrigação reconhecida nos termos do art.º 307.º do CPT de 1991, por ser patente e manifesta a sua não existência, como decorre dos elementos contabilísticos existentes na Repartição de Finanças de Vila de Rei como referido no pedido de anulação e é nulidade de conhecimento obrigatório - o que se omitiu de conhecer”.

Ora, esta conclusão contém um facto que não foi tomado em consideração na sentença recorrida, pelo que temos de concluir que o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

De facto, saber se existem ou não os referidos elementos contabilísticos não é uma questão de direito, mas uma questão de facto.

Mesmo que se tratasse de uma questão de nulidade da sentença, a sua existência pressupõe o conhecimento de uma questão de facto, matéria que está vedada ao STA conhecer.

Assim, competente para conhecer do recurso é o TCA e não este STA [art.ºs 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, al. b), e 41.º, n.º 1, al. a), do ETAF.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo M.^o P.^o e declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, declarando competente para o efeito o TCA, para onde a recorrente pode pedir a remessa do processo.

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

Lisboa, 5 de Novembro de 2003. — *Fonseca Limão* (relator por vencimento) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes* (vencido, pois voto pela competência do STA).

Acórdão de 5 de Novembro de 2003.**Assunto:**

IVA. Dedução. Facturas simuladas. Falta de fundamentação da decisão em matéria de facto. Falta de fundamentação das liquidações.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se o acórdão recorrido indica expressamente os elementos probatórios que fundamentaram a sua decisão em matéria de facto não ocorre falta de fundamentação da decisão no tocante a tal matéria.

II — Se o relatório da inspecção tributária explicita claramente as razões que justificam ter considerado determinadas facturas como titulando operações simuladas, a liquidação adicional de IVA está devidamente fundamentada.

Recurso nº 974/03-30 em que são recorrente José Luís Oliveira Santos recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **JOSÉ LUÍS OLIVEIRA SANTOS**, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, os despachos de indeferimento das reclamações gratuitas por si apresentadas contra as liquidações de IVA, referentes aos anos de 1991 e 1993.

Alegou preterição de formalidades legais, falta de fundamentação e violação de lei.

O M.^{mo} Juiz do 2.º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação procedente, anulando as liquidações impugnadas.

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

Este, por acórdão de 26/11/2002, concedeu provimento ao recurso, revogou a sentença recorrida, julgando, em consequência improcedente a impugnação.

Foi a vez do impugnante se insurgir contra esta decisão, dela interpondo recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. Os factos descritos sob as alíneas b) a g) do probatório correspondem a percepções, opiniões e conclusões (independentemente da sua bondade ou rigor) da Administração Fiscal e não à percepção ou juízo fáctico das instâncias jurisdicionais.

B. Daí que o douto acórdão seja nulo por omissão de pronúncia.

C. Não sendo referido um qualquer meio de prova para a conclusão extraída na al. 1) aditada ao probatório no sentido de que "o impugnante foi informado pelo perito da fiscalização que o visitou, que os Serviços consideraram que as facturas respeitantes as compras efectuadas pelo reclamante à Carvalho & Almeida configuravam um "negócio simulado" e que, nos termos do n.º 3 do art. 19º do CIVA, o valor do IVA deduzido não seria dedutível", o douto acórdão é, nessa parte, nulo por falta de fundamentação.

D. Em todo o caso, a matéria de facto assente nas instâncias é insuficiente para a decisão contida no douto acórdão sob recurso.

E. O douto acórdão sob recurso enferma, pois, de erro de julgamento por insuficiência da matéria de facto para a decisão.

F. O douto acórdão sob recurso ter por não verificado o vício de falta de fundamentação das liquidações impugnadas, incorreu em erro de julgamento e violou o preceituado nos arts. 21º e 82º do Código de Processo Tributário (CPT) e nos arts. 124º e 125º do Código do Procedimento Administrativo (CPA).

G. O douto acórdão sob recurso, ao julgar não provado e improcedente o alegado vício de violação de lei, fez errada interpretação e aplicação do disposto nos arts. 19º e 20º do CIVA.

Não houve contra-alegações.

Neste STA o EPGA emitiu douto parecer, sustentando que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. E a seguinte a matéria de facto fixada no TCA:

a) O impugnante está enquadrado no regime mensal do IVA.

b) Na sequência da fiscalização cruzada efectuada ao sujeito passivo José Luís Oliveira Santos foram recolhidos elementos mencionados no mapa, anexo 1, relativos a vendas efectuadas por Carvalho & Almeida - Comércio de Sucatas, Lda., com sede em Calvário, Canelas, V. N. Gaia, e no seguimento de uma ordem de serviço n.º 34954, de 23/3/93, a AF concluiu que "face aos valores facturados, meios de pagamentos utilizados (numerário e cheques) e teor da declaração do sócio-gerente da firma Carvalho & Almeida, Lda., fotocópia, anexo 2, foi preenchida proposta de verificação do cumprimento das obrigações impostas pelo Código do IVA, para os exercícios de 1991 e 1992", na informação complementar da prestada anteriormente, de 10/2/94, concluiu-se que: «face às conclusões do exame à escrita efectuada à firma Carvalho & Almeida - Comércio de Sucatas, Lda., e apesar da existência de cheques emitidos, para regularização dos valores, ficamos com a convicção que se trata de facturas de "favor", dado que a firma em epígrafe (José Luís Oliveira Santos) deduziu o IVA constante do mapa anexo, proveniente de negócio simulado, n.º 3 do art. 19º procedemos à liquidação adicional de 22.067.492\$00 (...)».

c) Da análise dos elementos contabilísticos à firma Carvalho & Almeida, Ld., cujo sócio-gerente é Manuel Francisco Lopes Carvalho, a AF apurou que:

- esta sociedade não enviara quaisquer declarações periódicas do IVA dos exercícios de 1990 e 1991;

- foi constituída em 16/8/90 com objecto social "compra e venda de sucatas, óleo queimado e outros";

- dado a contabilidade ser efectuada em gabinete externo e a empresa não dispor de qualquer funcionário com preparação específica para as tarefas administrativas" contabilísticas, parece-nos ser precário o controlo interno;

- omissão à contabilidade de numerosas facturas de vendas de mercadorias (sucatas), emitidas em 1992, totalizando Esc. 1.229.246.639\$00, motivou a proposta de extensão do exame de IRC ao exercício de 1992;

- foram exibidos os livros de facturas, de vendas e guias de transporte com numeração de 001 a 1.250 e 001 a 1000, respectivamente, que se encontram ilegíveis, no entanto, decifrou-se alguns clientes e valores;

d) Prosseguindo o relatório, "face ao exposto e atendendo aos valores detectados de vendas omitidas à contabilidade, foi questionado o sócio-gerente da firma, Manuel Carvalho de Almeida, sobre as razões das omissões, declarou verbalmente que as facturas contabilizadas quer as compras quer as vendas, são as que representam efectivamente a sua actividade dos exercícios de 1990, 1991 e 1992, poderão existir, pontualmente, fora da contabilidade outras facturas de transacções reais mas que serão de valores insignificantes e que as facturas detectadas não contabilizadas são de "favor" que emitia a troco de "uma pequena comissão", solicitada a confirmação destas afirmações, apresentou a declaração escrita que se junta (...), das visitas de fiscalização cruzadas efectuadas aos sujeitos passivos da área do Porto decifrados, aquando da análise dos livros de facturas não se obtiveram provas concretas sobre a efectivação das transacções. Os sujeitos passivos visitados informaram terem regularizado os fornecimentos com cheques e numerário".

e) Da análise dos elementos contabilísticos, considerando:

- as quantidades e valores detectados referentes a compras e vendas;

- falta de capacidade e estrutura económico-financeira de Carvalho & Almeida (não possui instalações, máquinas e utensílios inerentes à actividade, pessoal nem capitais próprios e alheios para fazer face aos montantes facturados);

- situação irregular perante o Código do IVA (falta de envio atempada das declarações periódicas do IVA, desde o início da actividade);

- a falta de entrega atempada dos modelos 22 do Código do IRC e a declaração escrita do sócio-gerente, concluímos tratar-se de transacções fictícias os valores e quantidades mencionados nas facturas omitidas referidas.

f) O impugnante notificado em 1993 para enviar fotocópias dos documentos inerentes às transacções efectuadas com a sociedade Carvalho & Almeida, Lda., desde 1/1/90, respondeu por carta dizendo que os pagamentos utilizados nas transacções efectuadas com a firma Carvalho & Almeida, Lda., eram normalmente efectuados em dinheiro e algumas vezes com cheques ao portador a pedido do sócio Manuel Carvalho, pelo que não lhe é possível enviar qualquer fotocópia.

g) Em consequência de tais conclusões a que chegou a AF foram elaborados os seguintes actos de liquidação adicional:

- nota de liquidação n. 94094734, ano de 1991, no valor de Esc. 5.471.748\$00, feita nos termos do art. 82º do Código do NA, motivo 09;

- nota de liquidação n. 94094731, período de 1/4/91 a 30/6/91, no valor de Esc. 945.534\$00, liquidados nos termos do n.º 2 do art. 89º do Código do IVA, sobre Esc. 1.743.030\$00;

- nota de liquidação n. 94094732, período de 1/7/91 a 30/9/91, no valor de Esc. 46.659\$00, liquidados nos termos do n.º 2 do art. 89º do Código do IVA, sobre Esc. 96.808\$00;

- liquidação n. 94094733, período de 1/10/91 a 31/12/91, no valor de Esc. 1.530.775\$00, liquidados nos termos do n.º 2 do art. 89º do Código do IVA, sobre Esc. 3.631.910\$00;

- nota de liquidação n. 9409430, ano de 1993, no valor de Esc. 4.085.766\$00, feita nos termos do art. 82º do Código do IVA, motivo 0,9;

- liquidação n. 94094728, período 1/1/93 a 31/3/93, no valor de Esc. 588.442\$00, liquidados nos termos do n.º 2, do art. 89º do Código do IVA, sobre Esc. 3.326.846\$00;

- liquidação n. 94094729, período 1/4/93 a 30/6/93, no valor de Esc. 88.825\$00, liquidados nos termos do n. 2, do art. 89º do Código do IVA, sobre Esc. 758.920\$00.

h) O impugnante foi notificado para proceder ao pagamento do imposto e respectivos juros compensatórios, com o envio dos documentos de liquidação de que há cópias nos apensos a fls. 19 a 22 e 31 a 33, a que se alude na al. h), em 9/6/94 e feito o débito do IVA em falta em 28/6/94 pelos conhecimentos n.ºs 394/94, 400/94, 401/94, 402/94, 408/94 e 409/94, respectivamente.

i) O impugnante não procedeu ao pagamento das referidas quantias dentro do prazo para pagamento voluntário pelo que se instaurou execução.

j) Após visita de fiscalização efectuada ao impugnante a AF considerou, além do mais, que, nos anos de 1991 e 1993, este tinha indevidamente deduzido IVA nos montantes globais ali indicados, mencionado em facturas emitidas por aquela mesma Carvalho & Almeida, Lda., e essas facturas estão identificadas, pelos respectivos n.ºs., valor, data e montante de IVA nelas liquidado, nos respectivos apensos n. 1 das informações dos Serviços de Fiscalização (cfr. fls. 17/18 da reclamação 75.7 - IVA 91 - e fls. 29/30 da reclamação 76.5 IVA 93 - ambas apensas).

k) O impugnante foi informado pelo perito da fiscalização que o visitou, que os Serviços consideraram que as facturas respeitantes às compras efectuadas pelo reclamante à Carvalho & Almeida configuravam um "negócio simulado" e que, nos termos do n.º 3 do art. 19º do CIVA, o valor do IVA deduzido não seria dedutível, sendo esta também a fundamentação constante das notas das correcções e respectivos fundamentos (modelo 2292) elaboradas pela Fiscalização (cfr. fls. 16 a 18 da reclamação 75.7 - IVA 91, e fls. 28 a 30 da reclamação 76.5 - IVA 93 - ambas apensas).

l) Nas notas de liquidação consta a indicação de que se trata de liquidação efectuada com base em visita de fiscalização e consta ainda, como fundamentação dessas liquidações, o seguinte: "Liquidação adicional, feita nos termos do art. 82º do CIVA e com base em correcção efectuada pelos Serviços de Fiscalização. Esta liquidação adicional

resultou das seguintes correcções: Motivo 09 (outros motivos); Imposto... (indica-se em relação a cada um dos anos o montante de imposto).

m) Em relação às liquidações de juros compensatórios, indica-se que se trata de juros liquidados nos termos do n. 1 do art. 89º do CIVA, por ter havido atraso na liquidação ou na entrega do imposto por facto imputável ao sujeito passivo, indicando-se, igualmente, quer o nome, n. fiscal e morada do contribuinte, quer o n. da liquidação, quer o período a que se reporta, quer o n. de dias, a taxa de juros anual e mensal e o montante dos juros.

3. Sendo estes os factos, vejamos agora o direito.

O recorrente suscita várias questões, que convém apreciar mais detalhadamente.

3.1. Nas duas primeiras conclusões das suas alegações de recurso, o recorrente defende que o *acórdão recorrido é nulo por omissão de pronúncia*.

E essa nulidade resulta, como refere especificamente, do facto de, na sua tese, "os factos descritos sob as alíneas b) a g) do probatório corresponde(re)m a percepções, opiniões e conclusões (independentemente da sua bondade ou rigor) da Administração Fiscal e não à percepção ou juízo fáctico das instâncias jurisdicionais".

Como bem anota o EPGA, esta asserção não traduz qualquer nulidade por omissão de pronúncia mas sim falta de fundamentação da decisão de facto.

Mas o recorrente não tem razão.

Sendo embora certo que as alíneas b) a g) do probatório são as constatações do relatório da inspecção, deve entender-se que, ao levá-las ao probatório, o acórdão recorrido fê-las suas, devendo interpretar-se que o Tribunal *a quo* deu como provados os factos constantes nas citadas alíneas.

Não ocorre assim o citado vício imputado à decisão recorrida.

3.2. *Falta de fundamentação da matéria de facto levada ao probatório*.

Na conclusão c) das suas alegações de recurso, defende o recorrente que "não sendo referido um qualquer meio de prova para a conclusão extraída na al. l) [deve ler-se k) do probatório do presente aresto] aditada ao probatório . . . o douto acórdão é, nessa parte, nulo por falta de fundamentação".

Não tem razão.

Na verdade, basta uma leitura rápida ao probatório para se ver onde o acórdão recorrido se baseia para fundamentar esta sua decisão em matéria de facto, a saber: " (fls. 16 a 18 da reclamação 75.7 - IVA 91, e fls. 28 a 30 da reclamação 76.5 - IVA 93 - ambas apensas)".

Não há pois patentemente falta de fundamentação da matéria de facto.

3.3. Nas conclusões seguintes [conclusões d) e e) das suas alegações de recurso], o recorrente defende que há *insuficiência da matéria de facto* para servir de base à decisão de direito.

Não nos diz o recorrente em que consiste essa insuficiência.

Ora, como bem anota o EPGA o acórdão recorrido aceita as liquidações adicionais em função da existência de facturas simuladas, conclusão que extrai do probatório.

Também por aqui o recorrente não logra êxito na sua pretensão.

3.4. Finalmente nas últimas conclusões das suas alegações de recurso, o recorrente ataca o acórdão por não ter julgado verificados os invocados vícios de *falta de fundamentação* [conclusão f)] e de *violação de lei* [conclusão g)].

Também nas suas alegações o recorrente não diz expressamente em que fundamenta esta sua conclusão.

Mas concretizando, diremos que não merece censura o discurso jurídico do acórdão recorrido.

Na verdade, e quanto à falta de fundamentação das liquidações, escreveu-se no acórdão recorrido:

«... Essa fundamentação não carece de ser exaustiva, bastando ser sucinta...

No caso dos autos, como se vê do probatório, a AF notificou a contribuinte para pagar a quantia de imposto liquidada adicionalmente e deu-lhe conhecimento de que a mesma resulta de correcção efectuada com base em visita de fiscalização que se trata de liquidação adicional feita nos termos do art. 82º do CIVA e com base em correcção efectuada por aqueles Serviços de Fiscalização...

E esta é, na verdade, a fundamentação constante das notas das correcções e respectivos fundamentos...

Ora, conforme se vê das respectivas notas de liquidação juntas nas supra referidas reclamações apensas, também em todas consta a indicação de que se trata de liquidação efectuada com base em visita de fiscalização e consta, ainda, como fundamentação dessas liquidações, o seguinte: liquidação adicional, feita nos termos do art. 82º do CIVA e com base em correcção efectuada pelos Serviços de Fiscalização ...

Além disso, provou-se também que o impugnante teve acesso ao próprio relatório da fiscalização...

... Sendo certo que nem sequer pode considerar-se ter sido usado o recurso a métodos indiciários se apenas se corrigiu o montante do volume de negócios com o fundamento em que determinadas facturas eram falsas ou não emitidas de acordo com a lei...».

Pois bem.

Como resulta do exposto, é de concluir inequivocamente que as liquidações impugnadas foram devidamente fundamentadas.

Não há assim qualquer violação dos arts. 21º e 82º do CPT e 124º e 125º do CPA, como alega o recorrente.

E que dizer do alegado vício de violação de lei (violação dos arts. 19º e 20º do CIVA)?

Pois bem.

Também aqui o recorrente não pode lograr êxito na sua pretensão.

Na verdade, o Tribunal de 2.ª Instância deu como provado que as facturas em causa eram simuladas que não titulavam qualquer operação.

Sustenta o acórdão recorrido que a AF considerou, face aos elementos da escrita, que múltiplas facturas não correspondiam a trabalhos efectivamente prestados, pelo que os desconsiderou, independentemente da regularidade formal da contabilidade organizada, havendo outras irregularidades que precisou no seu relatório de fiscalização, procedendo à liquidação de acordo com as anomalias que detectou, pelo que incumbia ao recorrente "fazer a prova da da materialidade das operações subjacentes aos documentos em causa e, consequentemente, de que a dedução do IVA em causa é legal".

Diz-se ainda no acórdão recorrido que "a prova produzida nos autos não é portanto susceptível de alicerçar a convicção positiva do tribunal por forma a que se tenha como provada a materialidade das operações tituladas nas facturas em causa e a consequente validade da liquidação do IVA nelas mencionado, por forma a aceitar a le-

galidade da respectiva liquidação", sendo que, por outro lado "só releva para a anulação da liquidação do imposto a dúvida legítima ou fundada sobre a existência e quantificação do facto tributário, ou seja, quando aquela dúvida não seja imputável ao impugnante". Ora, no caso dos autos, "a prova produzida pela recorrente não logrou, como decorre do probatório e como acima se expõe, infirmar os factos e os pressupostos em que assentou a decisão de não aceitação do direito à dedução do IVA liquidado nas facturas contestadas".

E daí que tenha partido para a conclusão de que não havia lugar às pretendidas deduções, por isso que as operações tituladas nas facturas em causa eram simuladas.

Isto sem que o recorrente questionasse as regras do ónus de prova assumidas no acórdão sob censura.

E daí que não possa este Supremo Tribunal desconsiderar as conclusões do acórdão recorrido de que se estava perante facturas fictícias, insusceptíveis assim de originar a dedução do imposto, como resulta do n.º 3 do art. 19º do CIVA.

Não ocorre assim a invocada violação de lei.

O acórdão recorrido não merece pois censura.

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

Lisboa, 5 de Novembro de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queirós*.

Acórdão de 5 de Novembro de 2003.

Assunto:

"Taxas" sobre comercialização de produtos de saúde - artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 04.IV.

Doutrina que dimana da decisão:

Os tributos previstos no artigo 72º da Lei 3-B/2000, de 04.IV, são de qualificar como impostos, sendo que tal preceito não afronta o artigo 103º, n.º 2, da Constituição e as mesmas imposições não são proibidas pelo artigo 33º da 6.ª Directiva - 77/388/CEE, do Conselho, de 17.V.77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16.XII.91.

Recurso n.º 1062/03-30, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrida Johnson & Johnson, L.ª, Relator: Ex.ºm Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do 2º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa de fls. 355-369, que julgou improcedente esta impugnação judicial, deduzida por Johnson & Johnson, Lda contra acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde instituída pelo artigo 72º

da Lei n.º 3-B/2000, de 04.IV, relativa ao mês de Maio de 2000, no valor de esc. 2 415 255\$00, **decide-se**, pelos fundamentos constantes do acórdão deste STA de 04 de Junho último, tirado no recurso n.º 61/03-30 (que traduz jurisprudência reiterada e uniforme - cfr., acs. de 09.VII p.p. - rec. 493/03-30, e de 15, 22 e 29 do corrente, respectivamente, recs. 1063/03-30, 438/03-30, 1060/03-30 e 1061/03-30 - e do qual se anexa, tendo sobremaneira em mente o estatuído no n.º 3 do artigo 8º do Código Civil, ademais havendo neste e em tais processos identidade de partes e sendo coincidente, genericamente, o alegado respectivo, **conceder provimento ao recurso**, por isso que se revoga a sentença recorrida, julgando-se improcedente a impugnação - artigo 705º do CPC, a *fortiori*.

Custas pela impugnante, na instância e neste Supremo, aqui se fixando a procuradoria em 60%.

Lisboa, 5 de Novembro de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

ANEXO

Recurso n.º 61/03-30, de 4 de Junho de 2003

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa, proferida em 08/Out/02, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por JOHNSON & JOHNSON, LDa, contra o acto de auto liquidação da taxa incidente sobre a comercialização, de produtos de saúde, relativa a Mai/2001, no montante de 2 547 689\$00, consequentemente o anulando.

Fundamentou-se a decisão em estar em causa um imposto, já que “não se vislumbra o carácter signalagmático necessário à qualificação do tributo como taxa”, dado o seu destino, não tendo “como contrapartida uma vantagem em especial para o pagador da mesma taxa ... (mas) antes uma finalidade geral, que tanto pode beneficiar a impugnante como qualquer outro cidadão”, sendo que, no caso, “as normas regulamentares produzidas pelo Infarmed (circular 1/2000 e “declaração de vendas”) são inovadoras relativamente à lei que visam regulamentar (artº 72º da Lei 3-B/2000, de 04ABR), ao não considerarem, para efeitos de determinação da base de incidência, o preço de venda ao consumidor final, que, aliás, é indeterminável, como tal impossibilitando a liquidação do imposto.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1 - O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto, corresponde, compositamente, à contrapartida de serviços efectivamente prestados a beneficiários perfeitamente individualizáveis e, bem assim, ao desenvolvimento de uma actuação tendente à remoção de um obstáculo legal real ao exercício de uma actividade particular;

2 - O tributo em questão apoia-se, assim, no “princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à comunidade” (J. CASALTA NABAIS) e não no exigente princípio da legalidade fiscal, que tem por base o princípio da capacidade contributiva.

3 - Ainda que de um imposto se tratasse, o que apenas por mera cautela se admite, os seus elementos essenciais resultariam com su-

ficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei.

4 - A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente *secundum legem*;

5 - Ao criar por lei da Assembleia da República a presente taxa, o Estado português não violou, de forma alguma, qualquer das suas obrigações, enquanto Estado membro da Comunidade Europeia, isto é, não criou qualquer disposição interna que contrariasse o disposto na legislação legitimamente emanada dos órgãos comunitários competentes.

Pelo que, Venerandos Juizes Conselheiros, concedendo provimento ao recurso, revogando a dita sentença recorrida e substituindo-a por outra que considere legal a liquidação da taxa em apreço, vv. Ex^{as} farão JUSTIÇA e cumprirão a Lei”.

E, contra-alegando, concluiu a impugnante:

“1. A denominada “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” não corresponde a uma contrapartida pela prestação de um serviço público aos respectivos sujeitos passivos, nem implica a remoção de um obstáculo jurídico à actividade dos particulares, devendo ser, como tal, em função do seu carácter unilateral, materialmente qualificada como um verdadeiro e próprio imposto.

2. Consequentemente, a referida “taxa” está sujeita às exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

3. O artigo 72º da Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a “taxa sobre comercialização de produtos de saúde”, é materialmente inconstitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

4. A Circular nº 1/2000 do INFARMED, bem como o modelo de “Declaração de Vendas” estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são, também eles, inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no artigo 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa.

5. O acto de autoliquidação da “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” praticado pela Johnson é também inconstitucional, uma vez que se funda numa base de incidência inconstitucionalmente criada pelo INFARMED.

6. A “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no artigo 33º da Directiva nº 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

Nestes termos, e nos mais de Direito aplicáveis, e sempre com o mui douto suprimento de VV. Ex^{as}, deve a sentença recorrida ser confirmada e, consequentemente, o acto de autoliquidação da denominada “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” ser anulado, em virtude de o mesmo ser inválido, porque indirectamente inconstitucional e ilegal”.

O Ex.^{mo} Magistrado do MP emitiu parecer no sentido de, que tendo em conta as regras do artº 234º do tratado CEE (ex-art. 177.^o),

e em reenvio prejudicial, “se pergunte ao TJCE se o artº 33º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/77 (na redacção da Directiva 91/680/CEE, do Conselho, de 16/12/91) proíbe ou se opõe à criação de uma taxa (ou imposto) como o dos autos, na medida em que esta possa constituir encargo com características de “imposto sobre o volume de negócios”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

A) - A impugnante vem impugnar o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, instituída pelo artigo 72º da Lei 3-B/2000, de 4 de Abril, mantido pelo art. 58º da Lei 30-C/2000, de 29/11, relativa ao mês de Maio de 2001, na importância de 2.547.689\$00, conforme douta petição de fls. 6 a 15;

B) - A impugnante depositou na C.G.D. na conta com o NIB nº 003500820000605483081, a favor do INSTITUTO NACIONAL DA FARMÁCIA E DO MEDICAMENTO; com data valor de 29.06.01, a importância de 2.547.689\$00 relativa à cobrança da taxa correspondente ao volume de vendas de Dispositivos Médicos Não Activos, no valor total de 636.922.253\$00, realizados no mês de Maio/2001, conforme documento de fls.18 a 20, que se dá por reproduzido;

C) - No dia 20 de Fevereiro de 2001 o INFARMED remeteu à impugnante a carta de fls. 22, notificação única, a que juntou os documentos de fls. 23 a 25, todos relativos à cobrança e depósito da taxa sobre comercialização de produtos de saúde, no que respeita ao ano de 2001, no âmbito do processo de cobrança da taxa prevista no artigo 72º da Lei nº 3-B/2000, de 04/04, e art. 58º da Lei 30-C/2000, de 29/12, dando-se os mesmos documentos por totalmente reproduzido;

D) - Com data de 10 de Maio de 2000, o INFARMED emitiu a **CIRCULAR N.º 1/2000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde**, conforme documento de fls. 33, com o seguinte teor:

«Assunto — Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde.

Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.^a, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epígrafado:

1. A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utinizador 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 nº 296/98, artigo 2º, de 25/09;

Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei nº 273/95, de 23/10; Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Dec-Lei nº 306/97, artigo 2º, de 11/11;

Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei nº 94/95, artigo 4º, de 9/05.

5. A taxa não incide sobre produtos exportados.

Na expectativa de lhe serem úteis os esclarecimentos patentes nesta Circular personalizada continuamos disponíveis para

lhe fornecer outros eventuais esclarecimentos através dos seguintes contactos: telefone: 217987100, do fax 217987316 ou do endereço de email: infarmed.público@infarmed.pt.

Com os melhores cumprimentos.

Lisboa, 2000/05/10.»

Vejam, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a “como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semi-públicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização” - cfr. *RLJ* 117-294.

E o parecer da P. G. Rep, de 15/Dez/91 in *D.Rep.*, II de 04-06-93, reproduzindo o parecer nº 64/80, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in *Ac.º Dou.º* 257-579, sustentam ser a taxa “o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contra-partida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento”.

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 42/43, as taxas individualizam-se “no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares”.

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segts., “a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público”.

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

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

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

Ora, nos termos do preâmbulo do Dec-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do Infarmed, a criação do instituto procurou responder às necessidades “de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público” bem como “re-

forçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública”.

Pelo que o seu artº 6º lhe atribuiu, como refere a impugnante, “a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades - seu nº 3-:

al a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde;

(...)

al c) garantir a qualidade dos produtos de saúde;

(...)

al e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

al f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde. Por sua vez, o nº 1 do artº 72º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma “ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED”.

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais - artº 64º -, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, “a comunidade” - beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da correspondente actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a correspondência entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo INFARMED.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson - cfr. artº 44º, n.º 2, da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso - cfr. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 260.

“No concernente às taxas devidas por licenças . . . apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade

dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral” pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo, idêntica e, por todos, os Ac’s. do TC de 16Fev00 in *Acórdão do Tribunal Constitucional*, vol 46º, pág.s 21 e segs. e do STA, de 24/11/99 Rec. 18.911, 28/04/99, Rec. 18.911, 28/4/99, Rec. 21.843, e 24/3/99, Rec. 21.649.

Está, assim, sujeita ao disposto no artº 103º nº 2 da constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação - cfr, Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2.ª edição, pág. 142 -.

Ora, o nº 3 do referido artº 72º dispõe que “a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final . . . e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto”.

Assim, a incidência real concretiza-se “no volume de vendas” de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, “vendas mensais”.

Certo que deve ter “por referência , “o preço de venda ao consumidor final” mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero “valor de referência limite”.

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que adita circular e o impresso “declaração de vendas” surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: artº 33º da directiva: 77/388/CEE, do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91. Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

“Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de

negócios, desde que esses impostos direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira”.

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, “sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior”.

Cfr., por todos, os Acd’s. de 17/Set/97, Proc. C-28/96 - Fricarnes, S.A., e Proc. C. 347/95 - UCAL; de 26/6/97, Careda, S.A in *Colectânea de Jurisprudência*, I, pág. 3734 e de 13/03/97 - Solisnor, S. A. in *cit.*, I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios -cf. o Ac 13/07/89, Procs. 93 e 94/88 in *Colecção* pág. 2671 - Wisselin K - e de 8/7/86 Proc. 73/85 in *Colecção* pág. 22/9 - Kerrutt - e de 27/11/95, Procº 295/94 in *Colecção* págs. 3759 - Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito artº 33º.

Refira-se finalmente que, como aliás já resulta do exposto, não se mostra necessária a consulta ao TJCE, em termos do reenvio prejudicial a que se refere o artº 234º do Tratado, propugnada pelo MP.

Na verdade, a jurisprudência proferida por aquele tribunal, em termos do predito reenvio, visto que se destina a definir o sentido dos respectivos normativos, tem carácter interpretativo, em abstracto, dispensando-se, assim, o reenvio, sempre que a questão de interpretação suscitada nos tribunais nacionais tenha sido já objecto de apreciação e julgamento pelo tribunal internacional, já que se não justifica que, a propósito de cada caso concreto, o tribunal seja consultado para interpretar disposição legal ou princípio de direito comunitário que não pode deixar de ter o alcance que o TJCE já antes lhe tenha atribuído, sobretudo se a decisão for recente, justamente porque aquele carácter abstracto implica a respectiva generalidade.

Cfr. Mota Campos, *Direito Comunitário*, vol. II, pág. 436.

Assim, quando a questão suscitada é materialmente idêntica a outra já decidida por aquele tribunal, a título prejudicial, num caso análogo, ou se trate de jurisprudência constante, o tribunal nacional, atenta a autoridade do ali decidido, fica dispensado da consulta, seja, de repor a questão de interpretação perante o mesmo tribunal, como é o caso.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, tanto na instância como neste STA, ficando-se aqui a procuradoria em 60%.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 5 de Novembro 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 1177/03-30, em que são recorrente José Manuel Nunes Marques, e de que foi recorrida Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

José Manuel Nunes Marques, inconformado com a sentença, a fls. 116 e seguintes, do M.º Juiz do T. T. de 1ª Instância de Lisboa, que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação de IRS/97, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

“Foi judicialmente homologado o Acordo e Regulação do Exercício do Poder Paternal, no que à pensão de alimentos respectiva entre o Impugnante e a sua ex-mulher, mãe das filhas Ana Isabel e Filipa Alexandra, enquanto estas foram menores, ou seja, no período compreendido entre Maio e Setembro de 1996” [conclusão A)].

O relator, porém, no entendimento de que no probatório fixado na peça recorrida não se havia estabelecido que o referido acordo houvesse sido judicialmente homologado e que a questão de saber se o foi ou não lograva enquadramento no plano dos factos, propendeu a declarar este S.T.A. incompetente para apreciar o recurso por não ter este por exclusivo fundamento matéria de direito.

Notificadas as partes para, a este propósito se pronunciarem, nada disseram.

O Ex.º Magistrado do Ministério Público, junto deste S.T.A., convergiu com o entendimento do relator.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Na verdade, enquanto na predita conclusão se afirma que o referido acordo foi judicialmente homologado, na sentença recorrida apenas se estabeleceu que o impugnante acordou com a sua mulher a prestação de alimentos às filhas do casal, sem referência a qualquer homologação judicial.

Em suma, o recorrente afirma um facto não estabelecido na sentença recorrida, sendo certo que a questão de saber se ele se verificou ou não nada tem que ver com a interpretação e aplicação da lei.

Daí que o recurso não tenha por exclusivo fundamento matéria de direito.

O que, nos termos dos arts. 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, al. b), 39.º e 41.º, n.º 1, al. a), do E.T.A.F. e 280.º, 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 apreciar o recurso e competente, para o efeito, o T.C.A., pela Secção de Contencioso Tributário.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 95 e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 5 de Novembro de 2003. — *Fonseca Limão* — *António Pimão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 5 de Novembro de 2003.

Assunto:

Notificação de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. carta registada sem aviso de recepção.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas efectuada no decurso do ano de 1999 deve ser notificada mediante carta registada com aviso de recepção, por força do disposto no artigo 65º do Código de Processo Tributário, posto que estava já então revogado, pelo artigo 11º do Decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril, o artigo 87º, nº 1, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.*

2 — *Sendo a notificação efectuada por carta registada, sem aviso de recepção, a preterição da formalidade é inconsequente, se a própria contribuinte afirma, na impugnação da liquidação, ter recebido a carta.*

Recurso n.º 1231/03, em que são recorrente a Fazenda Pública, recorrida a Confátíl — Construção e Turismo, L.^{da}, e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do M.^{mo} Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém que julgou pro-

cedente a impugnação judicial, deduzida por **CONFÁTIL - CONSTRUÇÕES E TURISMO, LDA.**, com sede em Fátima, do acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1994.

Formula as seguintes conclusões:

«1ª

Nos termos do nº 1 do artº 63º do C.P.T., a notificação é o acto pelo qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa.

2ª

Sendo o IRC um imposto periódico, a notificação era efectuada nos termos do nº 3 do artº 65º do C.P.T., ou seja, por simples via postal.

3ª

Adicionalmente, o nº 2 do artº 87º do Código do IRC refere expressamente para a situação em apreço: **”A notificação (...) será feita por carta registada, considerando-se efectuada no terceiro dia posterior ao do registo.”**

4ª

A Administração Fiscal cumpriu todos os formalismos expressamente estabelecidos na lei para a prática do acto em apreço.

5ª

O Sujeito Passivo recebeu a liquidação.

6ª

O Sujeito Passivo, tempestivamente, impugnou judicialmente a liquidação.

7ª

Mesmo numa perspectiva redutora das formalidades do acto notificativo, ainda assim o hipotético vício formal ficou sanado pelo facto do Sujeito Passivo ter utilizado das facultades a que se destinava a notificação.

Nestes termos deve o presente recurso ser julgado procedente, considerando-se a liquidação legalmente efectuada, revogando-se a douda sentença do M.^{mo} Juiz *a quo*, substituindo-a por outra em que seja julgada totalmente improcedente a presente impugnação judicial».

1.2. Contra-alega a recorrida, concluindo deste modo:

«1.

Atento o disposto no artigo 268º da CRP, os actos administrativos de eficácia externa carecem de válida notificação aos particulares, sendo este direito à notificação de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias fundamentais.

2.

Por outro lado, sendo o acto tributário de liquidação adicional um acto impositivo, na medida em que onera o contribuinte com

uma obrigação de pagamento a preocupação com os procedimentos formais de notificação ganham um novo relevo.

3.

Desta forma, o disposto no artigo 87.º, n.º 2, do CIRC seria materialmente inconstitucional, pois, em relação aos actos que postulam maiores cuidados formais atentos os efeitos decorrentes para os contribuintes, aboliu a necessidade de notificação por carta registada com aviso de recepção, ao arrepio do disposto na lei fundamental - Artigo 268.º da CRP.

4.

Porém, estamos no âmbito de harmonização das normas do Código do IRC, com o Código de Processo Tributário, porquanto a única interpretação plausível do artigo 87.º, n.º 2, do Código do IRC é a que determina a aplicabilidade do disposto nesse artigo, bem como no artigo 65.º, n.º 3, do CPT, única e exclusivamente aos casos em que a liquidação não altere a situação tributária do contribuinte.

5.

Aliás, o artigo 87.º, n.º 2, do Código do IRC sempre deve considerar-se revogado, expressamente, pela parte final do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, que aprovou o Código de Processo Tributário.

6.

Pela mesma ordem de ideias, não merece colhimento o entendimento de que o vício decorrente da notificação por carta registada terá ficado sanado pelo conhecimento que a recorrida teve do mesmo.

7.

Na verdade, na sequência do referido nos pontos anteriores é forçoso concluir que tal apenas se verificará quando estiver em causa a notificação de um acto meramente processual que não afecte os direitos ou interesses legítimos dos contribuintes.

8.

A decisão do Presidente da Comissão de Revisão, onde foi discutida a matéria colectável fixada por métodos indiciários, não está convenientemente fundamentada uma vez que não revela as razões de facto e de direito com base nas quais terá afastado a argumentação da recorrida.

9.

A decisão de aplicação de métodos indiciários padece de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto, uma vez que centra todo o seu raciocínio numa alegada margem de rentabilidade de 5,20% no exercício de 1994, rentabilidade essa que, na realidade, é muito superior.

10.

Só por lapso dos serviços, revelado na apreciação contabilística da empresa, é que foi considerado um volume de proveitos errado

para a área de restauração, reduzindo a margem de rentabilidade que, efectivamente, a recorrida havia conseguido.

11.

A decisão de aplicação de métodos indiciários padece de vício de forma, por falta de fundamentação, uma vez que não esclarece os motivos que levaram à avaliação indirecta da matéria colectável, nem as razões que lhe permitiram duvidar dos valores declarados.

12.

A decisão de aplicação de métodos indiciários baseia-se, durante todo o relatório, em «parâmetros normais» e «valores normais para o sector», variáveis que nunca concretiza.

13.

A decisão de aplicação de métodos indiciários inquina de vício de forma por falta de fundamentação uma vez que não revela as razões de facto e de direito que lhe permitiram supor como real e adequada uma taxa de rentabilidade de 41 %.

14.

A decisão de aplicação de métodos indiciários inquina de vício de forma por falta de fundamentação uma vez que não revela as razões de facto e de direito que lhe permitiram considerar que estariam reunidos os pressupostos previstos no artigo 51.º do Código do IRC, baseando-se em simples juízos conclusivos.

15.

A decisão de aplicação de métodos indiciários inquina de vício de violação de lei uma vez que impõe a aplicação de métodos indiciários alegadamente por os valores declarados serem inferiores aos valores médios do sector, fundamento que apenas se encontra previsto no nosso ordenamento jurídico desde a Lei Geral Tributária, em vigor desde 1 de Janeiro de 1999. Se tivesse sido este o argumento para a aplicação de métodos indiciários, o mesmo não tinha acolhimento no artigo 51.º do Código do IRC.

16.

A decisão de aplicação de métodos indiciários inquina de vício de violação de lei por ofensa às regras de ónus de prova, uma vez que transferiu para a recorrida o ónus da prova da veracidade dos elementos declarados quando, segundo a legislação vigente, era a Administração Fiscal que tinha o ónus de prova da falsidade dos mesmos.

17.

A decisão de aplicação de métodos indiciários inquina de manifesto erro de apreciação uma vez que conduz a resultados e a margens que a recorrida, ou qualquer outra unidade hoteleira de Fátima, dada as características próprias da região, nunca conseguiria obter.

18.

A decisão de aplicação de métodos indiciários acaba por ter uma fundamentação incongruente uma vez que conduz a resultados contrários aqueles que, inicialmente, considerou como sendo "normais para o sector", vício de forma que conduz à anulação dos actos impugnados.

19.

A decisão de correcção dos «custos a repartir por diversos exercícios económicos» padece de vício de forma por falta de fundamentação, uma vez que não revela as razões de facto e de direito que lhe estão subjacentes, limitando-se, subjectiva e conclusivamente, a indicar que dada a sua «*natureza e montante*» devem ser considerados como imobilizado corpóreo.

20.

A decisão de correcção dos «custos a repartir por diversos exercícios económicos» padece de vício de violação de lei, designadamente do Plano Oficial de Contabilidade, uma vez que alguns desses custos não podem ser contabilizados como imobilizado corpóreo mas, sim, como fornecimentos externos.

21.

A decisão de correcção de «custos não aceites fiscalmente» padece de vício de forma por falta de fundamentação, uma vez que o relatório de inspecção se limita a indicar o respectivo montante associado ao comentário transcrito. Não são, por isso, reveladas as razões de facto e de direito por que as despesas em causa - relacionadas com deslocações em representação da unidade hoteleira Alecrim I - foram desconsideradas.

22.

A decisão de correcção de «custos na Urbanização da Arrábida» padece de vício de forma por falta de fundamentação, uma vez que o relatório de inspecção não revela minimamente as razões de facto e de direito por que as despesas em causa foram desconsideradas, não permitindo, por isso, absorver o itinerário cognoscitivo do autor do acto, condição para a sua validade.

23.

A liquidação de juros compensatórios inquina de vício de forma por falta de fundamentação uma vez que não revela as razões de facto e de direito para a sua liquidação, nem indica o início e o termo da respectiva contagem

24.

A liquidação de juros compensatórios inquina de vício de violação de lei por ofensa ao artigo 83.º do Código de Processo Tributário, uma vez que não se encontram reunidos os pressupostos de facto e de direito exigidos, designadamente a culpa da recorrida.

Termos em que, com o douto suprimento de VV. Ex.^{as}, deve o recurso interposto pelo Ex.mo Representante da Fazenda Pública ser

julgado improcedente, mantendo-se a douda Sentença proferida nos seus exactos termos, ou proferindo-se outra, nos termos do artigo 715.º do Código de Processo Civil, que julgue procedente, por provada e fundada, a impugnação».

1.3. O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, posto que está provado que a notificação questionada foi recebida pela recorrida.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juizes-Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim estabelecida:

«1.

Com relação aos exercícios de 1993, 1994 e 1995, a Ite foi sujeita a exame externo de fiscalização, no seguimento do qual foi, com data de 10.8.1998, produzido o relatório de fls. 66 a 74, que aqui se tem por reproduzido.

2.

Em resultado da sequente elaboração do mapa de apuramento mod. DC-22 o lucro tributável, do exercício de 1994, foi alterado, pelo acréscimo de 21.611.916\$00, para 42.587.805\$00, em vez do declarado de 20.975.889\$00, posteriormente, confirmado em sede e por decisão da comissão distrital de revisão, consequência de reclamação apresentada pela Ite.

3.

No seguimento e em 7.1.1999, foi efectuada a liquidação adicional de IRC, n.º 8310000812, do ano de 1994, no valor total a pagar de 13.341.130\$00, incluindo juros compensatórios de 4.782.811\$00.

4.

À Ite foi comunicado o teor da liquidação identificada em 3, por carta registada, sendo que o termo do prazo de cobrança voluntária da mesma se fixou em 3.3.1999.

Para a decisão da causa, *na perspectiva de ser atendida a preterição de formalidades legais, coligida como primeiro fundamento desta impugnação judicial, nada mais se provou*».

3.1. O acto tributário de liquidação de IRC aqui impugnado foi objecto de sentença anulatória, a qual se fundou em preterição de formalidade legal, consistente em o dito acto não ter sido validamente notificado à recorrida, ao sê-lo mediante simples carta registada, quando o artigo 65º do Código de Processo Tributário (CPT) exige que tal carta seja acompanhada de aviso de recepção.

A Administração Fiscal não acata o assim decidido, por considerar ter dado cumprimento às exigências legais concernentes à notificação, e ainda porque, mesmo a haver vício formal, ele deve considerar-se sanado, por o sujeito passivo ter tido conhecimento da liquidação e, ademais, «utilizado das faculdades a que se destinava a notificação».

Ao invés, a impugnante defende a manutenção do julgado ou a sua substituição por outro que, do mesmo modo, decida pela procedência da impugnação.

Não há dúvida de que a notificação aqui em causa, considerando a época em que teve lugar, é regida pelo artigo 65º do CPT, já que o artigo 11º do Decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril, pusera fora de uso o artigo 87º, nº 2, do Código do IRC (CIRC).

Tratando-se de acto susceptível de alterar a situação tributária do notificando, a notificação havia de fazer-se por carta registada com aviso de recepção, conforme aquele artigo 65º. E não vale invocar a norma do nº 3 do artigo, que só rege quando se trate de «liquidações de impostos periódicos feitas nos prazos previstos na lei»; no nosso caso, trata-se de uma liquidação adicional, efectuada na sequência de uma acção de fiscalização, para além do prazo normal previsto na lei. Basta ver o que consta da matéria de facto fixada, a qual nos dá a saber que o imposto respeita ao exercício do ano de 1995, e que a liquidação ocorreu em 1999.

É, pois, de concluir, contra o que defende a recorrente, que, de acordo com a lei, a notificação da liquidação devia efectuar-se por carta registada com aviso de recepção, conforme julgou a sentença recorrida.

3.2. Tendo a carta para notificação sido enviada à recorrida sob registo, mas sem aviso de recepção, há que apurar as consequências.

Não sobra dúvida de que, prescrevendo a lei uma formalidade remessa de carta registada com aviso de recepção -, e procedendo-se em desacordo com essa prescrição falta de aviso de recepção - se incorre numa irregularidade, por preterição de formalidade legal.

Mas é entendimento jurisprudencial corrente que certas irregularidades devem considerar-se sanadas desde que a finalidade que a lei tem em vista com a imposição da formalidade tenha sido atingida, mau grado a sua preterição. Dito de outro modo, a irregularidade, mesmo que essencial, degrada-se, torna-se inconsequente, quando o escopo que ela visava assegurar foi, não obstante, atingido.

Tanto mais que o legislador, ao impor o aviso de recepção, não quis garantir uma maior eficácia da notificação. Fica tão ciente daquilo que lhe é transmitido por uma carta aquele que a recebe com aviso de recepção como aquele a quem tal aviso não é apresentado. Não é porque o destinatário tem de assinar um aviso, confirmando a recepção, que a notificação se torna qualitativamente melhor.

O objectivo querido pelo legislador, ao escolher o meio, foi, antes, e só, alcançar aquilo que ele propicia: habilitar o remetente com um documento comprovativo da recepção pelo destinatário, e da data em que tal ocorreu. Ou seja, a função do aviso de recepção não é outra que proporcionar à Administração uma prova inequívoca de que a notificação se concretizou, na pessoa devida, e numa dada data.

Ora, no nosso caso, sabe-se, porque a recorrida o afirma, que recebeu a notificação. É verdade que tal notificação foi levada a cabo por meio que não respeitou integralmente a prescrição legal, que manda fazê-la por carta registada com aviso de recepção. Mas a consequência da falta não é a inexistência da notificação, nem, sequer, a sua invalidade. É, apenas, o colocar a Administração perante a necessidade de provar que a notificação teve lugar, apesar da preterição da formalidade. Prova que, no caso, não tem que fazer, pois a recorrida não questiona, antes afirma, a recepção da notificação.

Refira-se, por último, que a recorrida, apesar de ter alegado a preterição de formalidade legal na notificação, na petição inicial, apenas lhe dedica cinco dos cento e vinte e sete artigos em que expôs os seus fundamentos, dizendo de tal vício que ele «seria de somenos, não fora os erróneos pressupostos (...) e a ilegal aplicação dos métodos indiciários e das presunções». Atitude que manteve nas alegações finais produzidas perante a 1ª instância, espraçadas por trinta e três

páginas, aonde não vemos referência ao tema da falta do aviso de recepção.

Impõe-se, pois, que o Tribunal recorrido aprecie os sobrantes fundamentos da impugnação, cujo conhecimento ficou prejudicado, face à solução ora censurada, para o que se apresenta insuficiente a factualidade já apurada.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, para ser substituída por outra que, após apuramento da matéria de facto pertinente, aprecie os demais vícios pela recorrida imputados ao acto tributário de liquidação.

Custas a cargo da recorrida, que contra-alegou em defesa do julgado, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 5 de Novembro de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 5 de Novembro de 2003.

Assunto:

Matéria de facto provada. Competência do Supremo Tribunal Administrativo.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos processos inicialmente julgados nos Tribunais Tributários de 1ª Instância este Supremo Tribunal Administrativo apenas conhece de matéria de direito - artigo 21º, nº 4, do ETAF.

II — Pretendendo questionar-se no recurso para o Supremo Tribunal Administrativo os factos dados como provados pelas instâncias e as conclusões de facto dos mesmos derivadas, estará o recurso votado ao insucesso.

Recurso n.º 1249/03-30. Recorrentes: Francisco da Silva Santos e outra; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr.º Vitor Meira.

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

Francisco da Silva Santos e mulher impugnaram no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa a liquidação de IRS do ano de 1989.

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

Inconformado com a decisão, recorreram os impugnantes para o Tribunal Central Administrativo, tendo aí sido negado provimento ao recurso e confirmada a sentença recorrida.

De tal acórdão interpuseram então os mesmos recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, no qual formularam as seguintes conclusões:

1. Nos presentes autos de impugnação está em causa a determinação dos rendimentos, auferidos pelos ora Recorrente, que são englobáveis na categoria C do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares referente ao ano fiscal de 1989,

2. Pelo que se aplica o C.I.R.C. juntamente com o C.I.R.S. (art. 4º, nº 2, al. c), arts. 9º e arts. 31º a 39º do C.I.R.S.);

3. O douto acórdão recorrido fez uma incorrecta interpretação da prova produzida - documental e testemunhal - nos autos de impugnação;

4. Os documentos juntos aos autos, pelo seu conteúdo, e os depoimentos prestados pelas testemunhas inquiridas, que confirmam e explicam os documentos juntos, são suficientes para considerar provados os factos alegados pelos ora Recorrentes e constantes da base instrutória;

5. Encontrando-se, portanto, nomeada e suficientemente, provados os factos alegados nos artigos 10º a 14º e 16º a 26º da petição de impugnação;

6. A verba de 26.848.338\$00 referente a adiantamentos prestados pelos clientes por conta da futura compra e venda das garagens e arrecadações referentes aos apartamentos já comprados, não pode ser considerada para efeitos contabilísticos um custo ou um proveito (art. 23º do C.I.R.C.);

7. Já que as subcontas respeitantes aos adiantamentos prestados ainda se encontram por saldar, por não terem sido celebradas as escrituras de compra e venda das mesmas,

8. Assim sendo a transferência da referida verba das subcontas de adiantamento para a conta de vendas foi incorrecta;

9. A verba total referente a adiantamentos prestados por clientes não pode ser tida em conta para determinar o lucro do exercício de 1989, pelo que deverá, igualmente, ser desconsiderada para o cálculo da matéria colectável;

10. Já a verba de 145.404.322\$00 referente a juros suportados durante o ano de 1989 deve, por sua vez, como custo que é (art. 23º do C.I.R.C.) ser abatida ao lucro do exercício e desconsiderada para efeitos do cálculo do rendimento colectável;

11. O rendimento colectável apurado, no valor de 449.055.840\$00, está mal calculado, por terem sido erradamente qualificados os rendimentos supra referidos;

12. O rendimento colectável dos Recorrentes respeitante ao ano fiscal 1989 deve, portanto, ser de 276.153.180\$00 [449.055.840\$00 - (26.848.338\$00 + 145.404.322\$00)];

13. O douto acórdão recorrido fez uma incorrecta interpretação e aplicação do direito aos factos constantes dos presentes autos, tendo, nomeadamente, violado as normas constantes dos artigos 23º, nº 1, al. d), 41º, nº 1, al. h), do C.I.R.C., art. 31º do C.I.R.S. e art. 9º do C. Civil.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por as questões de direito que os recorrentes colocam terem por base uma interpretação dos factos que o Tribunal recorrido não fez, como se verifica da crítica explícita ao probatório constante nas suas alegações, não podendo proceder face às regras do artigo 21º, nº 4, do ETAF.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O acórdão recorrido considerou provados os seguintes factos:
A - A escrita do impugnante foi objecto de inspecção tributária no que respeita ao ano de 1989, conforme Relatório de fls. 269 a 314, que se dá -por integralmente reproduzido;

B - Em consequência da correcção ao rendimento da categoria C, resultante da determinação do referido rendimento mediante métodos indiciários, conforme fundamentação constante dos anexos D e C ao DC 2 e relatório de exame à escrita; correcção ao valor da dedução específica ao rendimento da categoria A, conforme fundamentação constante do anexo ao DC 2, o rendimento colectável foi fixado em 546.372.935\$00, tudo conforme documentos de fls. 259 a 268, que se dão por reproduzidos;

C - O impugnante apresentou reclamação nos termos do disposto no art. 84º do CPT, conforme douto requerimento de fls. 537 a 549, que se dá por reproduzido, onde conclui que não estão reunidas as condições para se determinar o lucro colectável, na categoria C, por métodos indiciários e que se deverá determinar o rendimento colectável, para efeitos de IRS, tendo em consideração as correcções técnicas efectuadas pela fiscalização em matéria de proveitos e de custos que não contrariem o reclamado. Quanto a adiantamentos de clientes, reconhece que a relação a alguns casos não se encontra qualquer justificação, analisando depois caso a caso, alguma das situações com identificação das fracções autónomas.

D - Na Comissão não se verificou acordo entre os vogais, da parte e da Fazenda Pública, e na decisão, al. i) lê-se: "*Tendo ponderado nos termos do nº 3 do art. 87º do Código de Processo Tributário dou o meu aval ao vogal da Fazenda Pública, propondo o valor de 448.473.818\$00 (...) como o rendimento colectável da categoria C do IRS do ano de 1989, por se mostrar o mais ajustado dado que não foram feitas quaisquer provas para que tal fosse contrariado*".

E - No que respeita a adiantamento de clientes, o vogal da Fazenda Pública entendeu ser de considerar a quantia de 15.168.870\$00, não considerando como tal a parte excedente, ou sejam 31.863.895\$00 (47.032.765\$00 - 15.168.870\$00)- ver fls. 248 e 277 a 280 e também fls. 255 a 257 e 302 a 304;

F - O impugnante foi notificado da decisão da Comissão em 12 de Dezembro de 1994, conforme documentos de fls. 244 a 254, que se dão por reproduzidos;

G - No seguimento de tal decisão, foi liquidado adicionalmente IRS no montante de 173.615.649\$00, conforme documentos de fls. 258 a 315, que se dão por reproduzidos;

H - Os impugnantes vêm impugnar, nesta impugnação, alegando *errónea quantificação dos rendimentos*, apenas a liquidação correspondente às alegadas correcções nos montantes de:

- 26.848.338\$00 que se encontravam contabilizadas em subcontas como *adiantamentos de clientes* e que o Perito Tributário passou para a conta de vendas e como tal acrescida à matéria colectável;

- 145.404.322\$00 que o impugnante alega corresponder a *custos financeiros* suportados por si no exercício de 1989; pedindo que tais importâncias sejam abatidas ao rendimento colectável apurado pela Comissão no valor de 449.055.840\$00 (arts. 8º a 28º da p.i.);

I - No que respeita a adiantamento de clientes, recorde-se que a Comissão não aceitou como adiantamento de clientes a quantia de 31.863.895\$00, mas apenas a quantia de 15.168.870\$00 dos 47.032.765\$00 indicados pelo Perito da Fiscalização;

J - No que se refere a custos financeiros eventualmente suportados com empréstimos contraídos, o impugnante nada alega na reclamação, pelo que não podiam então ter sido objecto de conhecimento. Para além disso, do Relatório da Inspeção também nada consta em relação a tal matéria;

L - Os impugnantes foram declarados em estado de falência por douta decisão proferida, em 10.11.97, no processo 186/96 do Tribunal de Círculo e da Comarca de Oeiras, tendo sido nomeado Liquidatário Judicial o Ex.^{mo} Sr. Moisés Ayash, tudo conforme fls. 347 a 357, que se dá por reproduzido;

M - No relatório da inspeção tributária que consta da alínea A) supra, consta com interesse, o seguinte:

«5.2.1 - *Adiantamentos de Clientes Face à actividade exercida pelo contribuinte assume esta conta importância relevante pois a mesma regista os recebimentos dos sinais resultantes da celebração dos respectivos Contratos de Promessa de Compra e Venda* ».

Após a efectivação das escrituras definitivas das vendas das fracções as subcontas de adiantamentos de clientes é saldada por contrapartida da conta de vendas. É exactamente esta a movimentação destas subcontas praticada pelo contribuinte.

Desta forma, após a celebração da escritura definitiva de compra e venda de uma fracção a subconta de adiantamento do comprador dessa mesma fracção deveria ficar saldada de acordo com a mencionada movimentação contabilística.

Porém, da análise efectuada às conta-correntes destas subcontas constata-se a existência de saldos credores após se ter verificado a celebração das escrituras de compra e venda das fracções envolvidas objecto de comercialização e após a movimentação destas subcontas a débito por contrapartida da conta de vendas por valores iguais e correspondentes aos mencionados nas respectivas escrituras de compra e venda para as mesmas fracções, lotes e clientes/compradores; Considerando-se esta situação anormal foram pedidos esclarecimentos e respectivos contratos de promessa de compra e venda conforme notificações em anexos 3 e 5 referente às fracções em causa de modo a esclarecer a razão da persistirem saldos credores após a transmissão das fracções que se encontram nestas condições.

Nunca o contribuinte ou técnico de contas forneceram justificações que esclarecessem esta situação nem disponibilizaram os contratos de promessa de compra e venda referentes a cada um dos mencionados casos, sendo, tal facto, considerado recusa de acordo com o art. 28º do Dec.-Lei nº 20-A/90.

São os seguintes os casos, conforme contas-correntes em anexo:

Número de conta-corrente	Fracção	Lote	Valor
21.91.305	CT	68	7.819.000\$00
(...)	(...)	(...)	(...)
21.91.240	BP/BQ/BR	69	2.625.162\$70
(...)	(...)	(...)	(...)
<i>Total</i>			47.032.765\$00

Atendendo ao exposto e face à recusa quer no fornecimento de elementos julgados convenientes que permitissem explicar ou justificar a razão de ser da existência destes saldos bem como a ausência de qualquer esclarecimento sobre este assunto, somos levados a concluir que estes saldos deveriam ter sido regularizados através de uma conta de proveitos adequada e afectar os resultados do exercício de 1989.

Deste modo, são os mesmos incluídos nos proveitos do exercício, procedendo-se à respectiva correcção no ponto 8.4 do presente relatório.

6 - Conclusão da Análise Contabilístico-Fiscal:

Do ponto 5.2.1. - As subcontas de adiantamentos de clientes que são creditadas pelo recebimento dos sinais e reforço dos sinais resultantes do cumprimento dos contratos de promessa de compra e venda são, posteriormente saldadas quando são celebradas as escrituras definitivas de compra e venda por contrapartida da conta vendas.

Deste modo, após a celebração das escrituras de compra e venda não há razão para continuarem a existir saldos na subconta de adiantamentos pois os seus saldos foram transferidos para a conta vendas.

Da análise efectuada aos valores contabilizados na conta vendas, aos valores das escrituras de compra e venda, às movimentações contabilísticas efectuadas, foi verificado que, relativamente às fracções que foram objecto de escritura de compra e venda, relativamente às quais havia adiantamentos, sempre estes foram transferidos para a conta vendas de modo a que o valor transferido da conta adiantamentos não ultrapasse o valor de venda indicado nas respectivas escrituras de compra e venda.

Após estas operações era esperado que as subcontas de adiantamentos respectivos se encontrassem saldadas, o que não acontece.

Solicitadas explicações e sendo o contribuinte notificado a apresentar os respectivos contratos de promessa de compra e venda foram os mesmos recusados.

Os saldos credores existentes nas mencionadas subcontas de adiantamentos totalizam 47.032.765\$00.

5.4.2. (...)

7. -Aplicação de Métodos Indiciários:

Dado as situações mencionadas nos pontos 5.2.1, 5.4.2, 5.4.3, 5.4.4, e 5.9, e ainda em face da recusa de apresentação dos elementos constantes das notificações em anexos 4 e 5 permite concluir que a contabilidade contém erros e inexactidões além de indícios fundados de que a contabilidade não reflecte a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido, pelo que se propõe a determinação do lucro colectável de harmonia um as disposições do art. 38º do CIRS e art. 51º do CIRC.

8. - Determinação da Matéria Colectável:

8-11. Cálculo das Vendas das Fracções 67, 68 69, 70, e 70-A:

Aos valores escriturados são adicionados os seguintes montantes:

1- Diferença de 1.600.000\$00 referente à fracção (...) contabilizada a menos (ponto 5.4.9.4);

2- Valores dos adiantamentos de clientes no valor de 47.032.765\$00 pelas razões expostas nos pontos 5.2. 1, 5.4.3 e 5.9, de que resulta:

Lotes	Valores declarados	Diferença — Valores — Escrituras	Adiantamentos — Clientes	Totais
67	(...)		150 000\$00	(...)
68	(...)		25 764 776\$00	(...)
69	(...)		41 251 163\$00	(...)
70	(...)	1 600 000\$00	16 992 826\$00	(...)
<i>Totais</i>	738 510 000\$00	1 600 000\$00	47 032 765\$00	787 142 765\$00

N - Na reclamação a que alude a alínea C do probatório a contribuinte alegou, nomeadamente, o seguinte:

«2.2.1.2 -Adiantamento de Clientes:

Relativamente a esta situação, efectivamente, para alguns casos, não se encontra qualquer justificação. É que a escrita, durante o exercício do ano de 1989, foi executada por um técnico de contas e encerrada por outro. Qualquer deles já não se encontra ao serviço da empresa o que dificulta a análise da situação.

Analizando caso a caso, temos:

(...).

b) - Fracção CT - Lote 68:

O valor de 7.819.000\$00, conforme se demonstra com os documentos juntos - anexo V - a firma Sociedade Industrial Parquadora, Lda, estava devedora de 7.692.750\$00. Houve encontro de contas. Estão relacionadas.

(...).

Fracções BPIBB IBBR - Lote 69:

O saldo de Esc. 2.625.162\$70 tem a ver com os movimentos feitos na conta de fornecedores, porque se fizeram encontros de contas por fornecimentos.

(...).

O - Na Comissão de Revisão o Vogal da Fazenda Pública apresentou o seguinte laudo:

«Não se verifica acordo entre as partes dado que o vogal do contribuinte não aceita as margens brutas que lhe foram fixadas pela fiscalização, por as considerar elevadas.

No meu entender, os valores a crescer, de adiantamentos de clientes, a vendas, seriam de 31.863.895\$00, enquanto o contribuinte admite que se adicione 25.394.033\$30 em vez dos 47.632. 765\$00 apurados pela fiscalização.

(...).

Resolvemos considerar como adiantamentos de clientes os seguintes valores:

Conta-corrente:

21.91.305	7 819 000\$00
21.91.243	1 000 000\$00
	500 000\$00
21.91.118	5 849 870\$00
<i>Total</i>	<u>15 168 870\$00</u>

Donde:

47.032. 765\$00 - 15.168.870,\$00 - 31.863.895\$00

(...) considero que a matéria colectável, digo, lucro tributável da categoria C do IRS deve ser de 434.427. 618\$00».

Assentes tais factos apreciemos a situação.

Da leitura das alegações dos recorrentes que acima se transcreveram resulta evidente que ele pretende questionar a matéria de facto que as instâncias deram como provada, considerando-a diferentemente, daí retirando o suporte para a interpretação jurídica que defende. Assim, como se vê do teor das conclusões 3, 4 e 5, os recorrentes sustentam que o acórdão recorrido fez incorrecta interpretação da prova documental e testemunhal produzida, sendo tal prova, em seu entender, suficiente para considerar provados os factos por si alegados. Ora como é sabido, este Supremo Tribunal Administrativo apenas

conhece de direito nos processos inicialmente julgados nos Tribunais Tributários de la Instância, conforme dispõe o artigo 21º, nº 4, do ETAF. Logo, devendo esses factos considerar-se provados nos termos em que o fizeram as instâncias, não podem eles ser aqui reapreciados. Daí resulta que o invocado nas restantes conclusões e que reitera aquilo que antes os recorrentes disseram no decurso do processo, terá de improceder por serem diferentes os factos provados e que por isso não permitem as conclusões a que os recorrentes chegam.

Relativamente à verba de 26.848.348\$00 relativa ao saldo credor das subcontas referente aos adiantamentos de clientes por conta da futura compra e venda das garagens, o acórdão recorrido considerou que não existia qualquer elemento indiciador da conexão entre a prova documental apresentada e a dívida e que os depoimentos das testemunhas ouvidas eram insuficientes para concluir como provado o circunstancialismo fáctico nos termos que os recorrentes pretendiam pelo que a concreta matéria tributável apurada pela Administração Fiscal não estava erradamente quantificada. Não podendo este Supremo Tribunal Administrativo reapreciar em termos probatórios tais testemunhos, não pode questionar-se quanto a este ponto o acórdão recorrido. O mesmo se terá que dizer quanto aos empréstimos pois o dito acórdão afirma que embora a prova produzida demonstre a existência de tais empréstimos, não ficou demonstrado que tais dívidas tenham sido pagas durante o exercício de 1989 pelo apontado montante de 145.404.322\$00. Se tal não ficou provado em sede de matéria de facto, também neste Tribunal se não poderá proceder a tal prova, como atrás se referiu. E não podendo considerar-se como provada tal factualidade, não pode dar-se razão aos recorrentes e aceitar como correcto o rendimento colectável nos termos que eles o apresentam, tendo por tal motivo de manter-se o decidido no acórdão recorrido.

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

Custas pelos recorrentes, fixando em 70% a procuradoria.

Lisboa, 5 de Novembro de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 5 de Novembro de 2003.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1.ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2.ª Secção).

Recurso n.º 1369/03-03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Construções S. Jorge, L.ª; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

“Construções S. Jorge, L.ª, impugnaram no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra a liquidação de IRC do ano de 1994 e juros compensatórios.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente e anulada a liquidação.

Inconformada com a decisão recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação. Formulou as seguintes conclusões:

1 - A impugnação recorrida refere-se à correcção efectuada pela DF, que não aceitou como custo as reintegrações de bens do activo immobilizado resultantes de reavaliação efectuada ao abrigo do DL 49/91, de 25 de Janeiro, em virtude de terem sido praticadas relativamente a bens cujo período máximo de vida útil já tinha expirado;

2 - A sentença recorrida desconsiderou, completamente os requisitos referidos no Decreto Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro, para o qual remetia o artigo 7.º do DL 49/91.

3 - Na sua fundamentação, a douta sentença aceitou demasiado literalmente a doutrina referida à Portaria n.º 20258, de 28.12.1963, que pela sua obsolescência não é compaginável com o CIRC e com o DR 2/90 e, portanto, não pode recorrer-se aos seus ensinamentos com a finalidade de decidir um litígio gerado pela aplicação do DL 49/91.

4 - Diferentemente do acontecia quando vigorava aquela Portaria, o conceito que agora importa relevar é o de “período máximo de vida útil” do elemento a reintegrar ou amortizar, definido na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do DR 2/90;

4 - Contrariamente ao sucedia em 1963, hoje não podem ser aceites como custos fiscais os valores das amortizações ou reintegrações de bens praticadas para além do período máximo de vida útil (n.º 5 do artigo 3.º DR n.º 2/90;

5 - A correcção (meramente técnica) efectuada pela Administração Fiscal teve como único fundamento a violação do disposto no artigo 3.º do DR n.º 2/90, por remissão do artigo 7.º do artigo 49/91. Esta violação veio a constituir-se, também e principalmente, na violação do disposto no artigo 32.º, n.º 1, alínea d), do CIRC;

6 - Esta fundamentação consta, de forma contextual, expressa, clara, congruente e suficiente (especialmente na última página), do DC-22 cuja cópia foi notificada ao S.P., conforme documentos juntos aos autos a fls. 13 a 15 verso;

7 - A douta sentença, agora recorrida, referindo-se à expressão literal usada pela AF no artigo 5.º da contestação à petição inicial, considerou que o acto não se encontra devidamente fundamentado. Ora, é pacífico que a fundamentação do acto não deve procurar-se naquela peça processual;

8 - Provado que não existiram quaisquer vícios imputáveis à AF, sendo de manter a liquidação, são devidos juros compensatórios (a favor do Estado) e não são devidos juros indemnizatórios (a favor do contribuinte) por o erro ser imputável ao impugnante.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por o mesmo não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia veio admiti-la pedindo desde logo que, se o Tribunal se declarasse incompetente, fossem os autos remetidos ao Tribunal Central Administrativo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os factos constantes do probatório de fls. 132 a 135 que aqui se dão por reproduzidos.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167.º do Código de Processo Tributário e 32.º, n.º1, alínea b), do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1.ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum*, e não pelo *quid 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 decidida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente que a fundamentação consta “do DC 22 cuja cópia foi notificada ao S.P.” (conclusão 6.ª) e que existe erro imputável ao impugnante (conclusão 8.ª). Ora do probatório não consta a notificação do documento referido ao sujeito passivo nem a imputabilidade do erro ao mesmo, sendo que neste último caso o que foi considerado foi a procedência da impugnação, o que se não compatibiliza com tal imputabilidade.

De onde 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 para onde os autos deverão ser oportunamente remetidos, atento o pedido já efectuado.

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 5 de Novembro de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 5 de Novembro de 2003.

Assunto:

Indeferimento de pedido de revisão de acto tributário. Meio de reacção adequado. Impugnação judicial. Prazo.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Do acto de indeferimento do pedido de revisão, que apreciou a legalidade da liquidação, cabe impugnação judicial.*
- 2 — *O prazo para a deduzir é de 90 dias e conta-se a partir da notificação do acto de indeferimento.*

Recurso n.º 1462/03-30 em que são recorrente Quatro Rochas — Promoção Imobiliária, L.^{da}, recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Quatro Rochas — Promoção Imobiliária, L.^{da}, inconformada com a sentença, a fls. 135, do M.^{mo} Juiz do T.T. de 1.ª Instância do Porto, que, com fundamento em erro na forma de processo e caducidade do direito de impugnar a liquidação, absolveu a Fazenda Pública, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com formulação de um quadro conclusivo onde, em síntese, afirma:

1- A forma de reacção adequada contra acto de indeferimento do pedido de revisão do acto tributário é a impugnação judicial e não o recurso contencioso.

2- Tal impugnação deve ser deduzida no prazo de 90 dias a contar do indeferimento.

3- Mesmo que ao caso coubesse a forma de recurso contencioso, sempre a convalidação do processo seria possível por se mostrarem reunidos os respectivos requisitos.

Não houve contra-alegações.

O Ex.^{mo} Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos cumpre decidir.

O pedido de revisão foi indeferido porquanto e contrariamente ao alegado pela impugnante, a liquidação revidenda não violou a Constituição da República Portuguesa nem a directiva 69/335/CE, de 17/Julho.

Dispõe o art.º 97º, n.º 1, do C.P.P.T.:

(...);

al. d) - O processo judicial tributário compreende a impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação.

(...)

al. p) - O recurso contencioso ... de ... actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação.”

Como atrás se referiu o acto impugnado apreciou a legalidade da liquidação revidenda.

Assim sendo, a forma adequada de reacção era a impugnação judicial que foi a trilhada pela ora recorrente.

A deduzir no prazo de 90 dias, conforme se preceitua no art.º 102º n.º 1, al. e), do C.P.P.T., contados da notificação do acto de indeferimento.

O acto impugnado, conforme se alega na petição inicial foi proferido em 30/1/02, o que resulta também de fls 34.

Assim, porque a impugnação foi apresentada em 20/2/02, conforme carimbo nela apostado, é de concluir pela sua tempestividade.

Em suma, não só a via da impugnação judicial trilhada pela impugnante era a adequada como também foi aquela tempestivamente apresentada (v. Ac. S.T.A. 8/10/03, rec. 870/03).

Termos em que, revogando a decisão recorrida, que deverá ser substituída por outra levando em conta o ora decidido, se acorda em conceder provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 5 de Novembro de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 12 de Novembro de 2003.

Assunto:

Acórdão. Pedido de aclaração. Legitimidade da Fazenda Pública.

Doutrina que dimana da decisão:

Se a questão colocada à apreciação do Tribunal era a legitimidade da Fazenda Pública para intervir nos autos, por estar em causa receita que também é do Estado, e o Tribunal respondeu a tal questão, aceitando a legitimidade da Fazenda Pública, o acórdão reclamando é claro.

Recurso n.º 387/03-03. Reclamante: Ministério Público; Reclamada: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºm Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 - O Ex.ºm Procurador-Geral-Adjunto junto deste Supremo Tribunal, notificado do acórdão proferido nestes autos, veio pedir a aclaração do mesmo.

Alega que é ambígua a seguinte passagem:

«Assim, estando em causa receita que também é do Estado, temos como certa a legitimidade da Fazenda Pública para intervir nos autos.»

E é ambígua porque suporta dois sentidos, a saber:

«1) que a Fazenda Pública tem legitimidade, mas apenas quanto à parte das receitas que cabe ao Estado; e

«2) que a Fazenda Pública tem legitimidade, quer na parte que cabe ao Estado, quer na que cabe à Caixa Geral de Depósitos».

Que dizer?

Salvo o devido respeito, o acórdão, sob reclamação, é claro.

Na verdade, o Tribunal limitou-se a referir a legitimidade da Fazenda Pública para intervir nos autos, por estar em causa receita que também é do Estado.

Que era a questão a que tinha de responder.

Daí a sua legitimidade.

2 - Face ao exposto, acorda-se em desatender o pedido de esclarecimento do acórdão recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Novembro de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Baeta de Queirós*.

Acórdão de 12 de Novembro de 2003.

Assunto:

Acto informativo.

Doutrina que dimana da decisão:

Os actos informativos não são contenciosamente impugnáveis, pois não são lesivos.

Recurso n.º 567/03, em que são recorrente a CBM — Casa das Bordadeiras de Machico, CRL, recorrido Secretário Regional Assuntos Sociais da Região Autónoma da Madeira, e de que foi relator o Ex.ºm Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

Com base em vício de forma, violação de lei, ordinária e constitucional, e em desvio de poder, CBM - Casa das Bordadeiras de Machico, CRL, com sede no sítio da Pontinha, 9200 Machico, Região Autónoma da Madeira, interpôs para este STA recurso contencioso contra o acto de indeferimento tácito do Secretário Regional dos Assuntos Sociais da Região Autónoma da Madeira .ocorrido em recurso hierárquico necessário contra a decisão do Conselho de Administração do Centro Regional de Segurança Social da Região Autónoma da ladeira, que lhe mandou regularizar a declaração de salários e pagamentos para os meses posteriores a Junho de 1995, inclusive, pois as diferenças apuradas no mapa anexo totalizam o montante de 394.30800, apurada até Junho de 1996. Pediu a nulidade do acto tácito e a anulação do acto do Centro Regional de Segurança Social da Madeira, com anulação da liquidação das alegadas "diferenças".

Remetido o processo ao TCA, por se julgar ser o competente, este proferiu o acórdão de fls. 48 e seguintes a declarar competente não a Secção de Contencioso Administrativo, mas a Secção de Contencioso Tributário do TCA.

Remetido o processo à Secção de Contencioso Tributário do TCA, esta proferiu o acórdão de fls. 48 e seguintes a declarar-se incompetente e a declarar competente este STA, Secção de Contencioso Tributário.

Após um incidente, este STA proferiu o acórdão de fls. 122 e seguintes a mandar distribuir o processo não como recurso jurisdicional, mas como recurso contencioso, para que aqui começasse a correr os seus termos.

Notificada a autoridade recorrida para responder, não apresentou resposta.

Na fase de alegações, somente a recorrente alegou, sustentando o seu ponto de vista (fls. 138 e seguintes).

O M^o P^o suscitou a questão prévia da irrecorribilidade do acto recorrido pelo facto de se tratar de um acto meramente interino e não de um acto de liquidação ou de um acto de autoliquidação, pois nas contribuições para a segurança social tem de haver sempre um acto de autoliquidação.

Notificada, a recorrente respondeu à questão prévia, sustentando a recorribilidade do acto recorrido.

Corridos os vistos cumpre decidir, desde logo a questão prévia posta pelo M^o P^o.

Como se vê pela petição inicial do recurso contencioso, a recorrente não concordou com um ofício que lhe foi enviado pelo Centro Regional de Segurança Social da Madeira, fotocopiado a fls. 31 e 32. Vê-se pelo mapa de fls. 33, que o CRSS detectou contribuições da segurança social a regularizar, que ascendiam ao montante de 394.30800, pois a taxa é de 30% sendo 20,7% a cargo da entidade patronal e 9,3% a cargo do trabalhador e a descontar no seu salário. Como a recorrente tinha descontado apenas à taxa de 12% daí as diferenças a regularizar.

Estaremos em face de um acto ou decisão lesiva, ou de um acto interno, destinado a que a recorrente procedesse à autoliquidação dessas diferenças e à sua entrega ao CRSS?

Trata-se de contribuições da segurança social dos anos de 1995 e 1996.

Estas contribuições, que são receitas parafiscais, sempre estiveram sujeitas ao regime de autoliquidação pela entidade patronal, sem que o CRSS fizesse uma liquidação que tivesse de ser notificada à entidade patronal.

Com efeito, nos termos do art. 2^o, n^o 1, do Decreto-Lei n^o 511/76, de 3 de Julho, as entidades patronais efectuem a entrega das folhas de ordenados e salários e pagarão as respectivas contribuições dentro dos prazos regulamentares.

Se esse pagamento não for feito, será instaurado processo de execução fiscal, o qual terá por base certidão extraída das folhas de ordenados e salários. Como não existe um acto de liquidação expresso, será no processo de execução fiscal que os contribuintes se poderão defender de eventuais ilegalidades das contribuições exigidas para a segurança social.

Depois veio o Decreto-Lei n^o 103/80, de 9 de Maio, cujo art. 4^o veio dispor que as entidades patronais são obrigadas a entregar nas caixas as folhas das remunerações pagas no mês anterior. diz o art. 5^o, n^o 2, que as contribuições devem ser descontadas nas respectivas remunerações e pagas pela entidade patronal, junta mente com a própria contribuição, mediante guias fornecidas pela caixa.

Isto é, embora o sistema da autoliquidação das contribuições para a segurança social, não havendo um acto de liquidação à semelhança do que acontece com outros impostos.

Ora, havendo erro na autoliquidação - que não é o caso - o modo de impugnação era o que constava do art. 151^o do CPT.

Se não houvesse erro na autoliquidação, então a entidade patronal defendia-se no processo de execução fiscal, deduzindo uma oposição nos termos do art. 286^o, n^o 1, al. g), do CPT, nos termos da qual

haveria oposição com fundamento em ilegalidade da liquidarão da dívida exequenda, sempre que a lei não assegurasse meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.

A recorrente não seguiu a via legal para defender a sua posição jurídica, antes tendo seguido a via do recurso contencioso (administrativo) contra um acto interno de indeferimento.

Ora, acontece que o acto de que interpôs recurso contencioso nem é um acto de liquidação (que não existe nas contribuições para a segurança social) nem é um acto de autoliquidação, que não teve lugar.

Logo, o ofício que a recorrente recebeu do CRSS da Madeira é um acto meramente interno e informativo, que não tem eficácia externa. Se a recorrente desobedecesse a esse ofício, teria lugar a execução fiscal, na qual se poderia defender por meio da oposição. Se a recorrente entendia que o CRSS tinha razão, então faria a autoliquidação e pagamento das diferenças apontadas pelo CRSS da Madeira.

Como bem diz o M^o, P^o, o acto recorrido é um acto informativo que não é lesivo.

E se o acto não é lesivo por ser meramente informativo, dele não cabe recurso contencioso.

(Nestes termos, acordam os juizes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo M^o P^o e em rejeitar o recurso contencioso por manifesta ilegalidade da sua interposição.

Custas pela recorrente, com 250 euros de taxa de justiça e metade de procuradoria.

lisboa 12 de Novembro de 2003. — Almeida Lopes (relator) — Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.

Acórdão de 12 de Novembro de 2003.

Assunto:

Contencioso autárquico. Taxa de urbanização. Nulidades de sentença. Infra-estruturas custeadas pelo construtor.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — Não existe nulidade de sentença ou acórdão por contradição entre os fundamentos e a decisão quando essa contradição é apenas entre fundamentos de facto da decisão.
- 2 — Nesse caso, só deverá ser ordenada a ampliação da matéria de facto sobre o ponto sobre o qual existem tomadas de posição contraditórias, se tal for necessário para a decisão da causa.
- 3 — A taxa de urbanização encontra a sua justificação legal na necessidade de compensar o município pelas despesas efectuadas ou a efectuar, decorrentes da realização de infra-estruturas que são essenciais ao uso normal e adequado do imóvel construído.

- 4 — *Contudo, a construção de um prédio provoca, eventual e previsivelmente, a necessidade de realização, reparação e manutenção das infra-estruturas actuais ou futuras.*
- 5 — *Pelo que o facto de o município não ter suportado, actualmente, as despesas com a sua instalação e reforço, não significa que quer a sua realização, quer a sua manutenção, não tenham, necessariamente, lugar no futuro, nomeadamente, que não tenha que proceder à realização de infra-estruturas e serviços gerais para o conjunto de que a construção faz parte.*

Recurso n.º 598/03-30, em que são recorrente a Câmara Municipal de Santa Maria da Feira, recorrido a STEL-Sociedade de Empreendimentos Turísticos, L.da., e de que foi relator, o Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - A Câmara Municipal de Santa Maria da Feira, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo que julgou procedente a impugnação judicial, interposta por STEL-Sociedade de Empreendimentos Turísticos, Lda., com sede em Meladas-Mozelos-Santa Maria da Feira, do acto de liquidação da “taxa de urbanização”, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1^a- O Acórdão recorrido conclui que à data dos factos não é aplicável o art. 32º do DL 448/91, na redacção dada pelos DL 334/95 e Lei 26/96, mas sim o art. 32º na versão inicial do DL 448/91, com o que se concorda.

2^a- Como também se aplica ao caso o nº 2 do art. 22º da Lei 1/87, 6.01, como se reconhece no anterior Acórdão do STA, já que na vigência desta Lei, era requisito de procedibilidade da impugnação a prévia reclamação, à semelhança, aliás da sua vastíssima jurisprudência (vide art. 5º supra).

3^a- Regime que vigorou até à (art. 3º) Lei 42/98, de 6.8, inaplicável ao caso face às regras de aplicação da lei no tempo, designadamente ao princípio da não retroactividade da lei, e esta norma (art. 30) não tem natureza interpretativa, mas sim natureza inovatória e revogatória relativamente aos n.ºs 1 e 2 do art. 22º da Lei 1/87, neste sentido, veja-se a jurisprudência elencada no art. 5º *in fine*.

4^a- Sendo inconstitucional o entendimento de que o nº 6, actual nº 4 do art. 32º DL 448/91, com a redacção do DL 334/95 e Lei 26/96, derroga ou revoga o nº 2 do art. 22º da Lei 1/87, por não se enquadrar na Lei de autorização legislativa nº 90/95, de 1.09 e, ainda, por a lei dos loteamentos não ser especial relativamente à lei das finanças locais.

5^a- Tendo a recorrida deduzido impugnação sem prévia reclamação, o que fez ao abrigo e nos termos do art. 22º da Lei 1/87 (fls ... dos autos), foi violado o nº 2 desta.

6^a- A al. a) do nº 1 do art. 11º da Lei 1/87, foi sempre entendida em sentido amplo, compreendendo a “criação, reforço, manutenção ou conservação de infra-estruturas urbanísticas”, a exemplo da vasta jurisprudência do Tribunal Constitucional referida no art. 8º.

7^a- O que veio a ser expressamente consagrado na al. a) do art. 16º Lei 42/98, onde se diz que tal receita se deve a “Realização, reforço ou manutenção de infra-estruturas urbanísticas”.

8^a- O Acórdão recorrido conclui que a recorrente não executa nem suporta qualquer infra-estrutura ou obra de urbanização, fazendo errada apreciação dos meios probatórios, sendo evidente a contradição na matéria assente, omitindo quer factos notórios quer factos provados com interesse para a decisão.

9^a- Com efeito, o Acórdão na pág. 10 e 11, por referência ao documento junto ao fls. 13 e 14 dos autos, dá como assente que o loteador executa todas as infra-estruturas, quando do documento resulta apenas que executa apenas as viárias, esgotos, pluviais e iluminação.

10^a- Há manifesta contradição na matéria assente, entre a da alínea o) e a da alínea h), porque do documento a que se refere a alínea o) resultam as contrapartidas a prestar pela recorrente, designadamente, a construção de uma ETAR, a gestão de 11.198m² (área essa para espaços verdes e utilização colectiva, equipamentos públicos e infra-estruturas viárias) e o impacto do novo aglomerado urbano, constituído por edifícios de 5 pisos, com 138 fogos, isto é, 138 famílias.

11^a- Como há omissão de factos com interesse e relevância para a decisão da causa, que constam dos documentos juntos aos autos e que não foram impugnados, tais como: que o prédio a lotear era já servido de “infra-estruturas” municipais, que foi a classificação no PDM como solo urbano antes da operação de loteamento que deram capacidade construtiva ao prédio a lotear, que as redes viárias, de água, de esgotos, electricidade executadas pelo loteador incorporamse apenas na área loteada e que são, conforme os respectivos projectos, meras redes de ligação às respectivas redes públicas e gerais já existentes e exteriores ao loteamento custeadas e mantidas pela recorrente, que existia um estudo de urbanização da recorrente, como resulta das informações oficiais e do PA.

12^a- O Acórdão recorrido ainda omite factos notórios já que por força da operação de loteamento são afectadas todas infra-estruturas existentes (que não se confundem com as obras de urbanização feitas pelo loteador) que vão desde as redes viárias, redes de águas, esgotos, à recolha do lixo, às escolas, aos jardins aos transportes até àquelas, que por força do loteamento, são integradas no domínio público municipal, o que implica, quanto às primeiras, a criação de novas ou remodelação, manutenção, conservação e redimensionamento e quanto à segundas a respectiva gestão e administração.

13^a- Ora, dos factos acabados de referir (provados nos autos) resultam, claramente, todas as contrapartidas, serviços e encargos, que a entidade pública já tinha suportado antes do loteamento e vai suportar, no futuro e por força dele, o que impede, como fez a decisão recorrida, que se conclua que não houve qualquer contraprestação por parte da recorrente que fundamentasse a liquidação da taxa.

14^a- No conceito jurídico-fiscal de taxa a “prestação ou contraprestação” dada pela autarquia, pode não ser imediata, directa, concreta e individualizada, pelo que a tarefa de qualificação jurídica entre taxa e imposto, importava levar às últimas consequências aquele conceito de taxa, dada a “fronteira” de tal qualificação ser difícil e ténue, neste sentido veja-se a jurisprudência do Tribunal Constitucional enumerada no art. 23º.

15^a- A taxa paga pela recorrida contende com as infra-estruturas em sentido amplo, em perfeita consonância com o fundamento enunciado no Regulamento Municipal, considerado, no Acórdão recorrido,

como uma verdadeira taxa em sentido jurídico-fiscal, já que não foi exigida pelas “obras de urbanização”, foi sim pelos benefícios e utilidades que a recorrida retirou (infra-estruturas gerais, pretéritas e presentes) e pelos encargos directamente causados pela operação de loteamento a suportar pela recorrente (criação, manutenção, conservação das obras de urbanização e infra-estruturas gerais).

16^a- O Acórdão recorrido não levou às últimas consequências aquele conceito de taxa e confundiu os conceitos de obras de urbanização e infra-estruturas, quando são distintos. Com efeito, enquanto que no primeiro se integram as obras que o particular pretende realizar e estão sujeitas a licenciamento municipal, podendo ser todas, ou algumas, das que estão previstas no art. 3º do DL 448/91, já no segundo, se incluem as infra-estruturas primárias - que vão desde as viárias, á água, saneamento, gás, telefones, telecomunicações... - até às gerais como sejam os equipamentos escolares, desportivos, sociais, culturais, as redes de transportes, áreas de estacionamento, passeios e jardins, as estações de tratamento de esgotos e águas residuais, a recolha de lixo, etc. ... (cfr.. *Glossário de Termos*, publicado pelo Ministério do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território, CCRN 1998 pág. 109).

17^a- O Acórdão recorrido, ao não fazer aquela distinção, não levou em conta todas as condições já existentes, executadas e financiadas pela recorrente, pois que, sem elas, a operação de loteamento não teria sido possível, uma vez que só pode incidir sobre solos urbanos ou urbanizáveis (portanto, já dotados de algumas infra-estruturas), conforme se alcança do Preâmbulo, da alínea e) do art. 3º e do art. 8º, todos do DL 448/91.

18^a- Como também não considerou que é a recorrente que vai manter e conservar as obras de urbanização, efectuadas pelo loteador assim como as áreas integradas no domínio público, como decorre dos arts. 16º, 45º e 50º do DL 448/91, deixando o promotor imobiliário de ter qualquer obrigação após a entrega e recepção definitiva.

19^a- E tal omissão não pode justificar-se com o fundamento de que as contrapartidas têm que ser directas e imediatas por referência a quem paga a taxa, o que não é consentâneo com o sentido doutrinário e jurisprudencial da taxa em sentido jurídico-fiscal, para além de ser contrário ao que é defendido no Acórdão recorrido, pois este aceitou a bilateralidade e sinalagmaticidade inerentes à taxa tal como está prevista no Regulamento a taxa paga destina-se a ressarcir o município dos encargos com a realização, conservação ou adequação das infra-estruturas, quer as criadas pelo loteamento quer as já existentes.

20^a- E não colhe a interpretação, sob pena de inconstitucionalidade, feita no Acórdão recorrido à diversa legislação sobre a matéria.

21^a- Desde logo, porque ignorou o princípio geral de direito da aplicação da lei no tempo - a lei só vale para o futuro - pois que, tendo sido formulado o pedido da recorrente para a operação urbanística em causa no ano de 1993, a lei aplicável tem que ser a que se encontrava em vigor nessa altura, o que, aliás, resulta expressamente do artigo 4º do D.L. 334/95, de 28/12, que determina que as alterações constantes do diploma só se aplicam aos procedimentos iniciados a após a sua entrada em vigor”.

22^a- O citado art. 32º do DL 448/91, de 29.11, nunca teve a redacção reproduzida na pág. 16 do Acórdão, 1ª parte. Na versão inicial do art. 32º do citado DL dispõe apenas que: “A realização de infra-estruturas urbanísticas e a concessão do licenciamento da operação

de loteamento estão sujeitos ao pagamento das taxas a que se referem as alíneas a) e b) do art. 11º da Lei 1/87, de 6/1, não havendo lugar ao pagamento de quaisquer mais valias ou compensações, com excepção das previstas no art. 16º, versão que é mantida aquando das alterações introduzidas pela Lei 25/92, de 31.08, e DL 302/94, de 19.12.

23^a- E só é alterada pelo DL 334/95, de 28.12, em que o art. 32º é completamente inovador relativamente aos anteriores (vide os seus 9 números), embora por pouco tempo, pois que com a Lei 26/96, de 1.08, o nº 1 do art. 32º volta à versão do 32º na versão inicial (1991), eliminando expressamente a matéria inovatória, designadamente: por supressão do n.ºs 2, 3, 8 e 9, mantendo os n.ºs 4, 5, 6 e 7 (agora com n.ºs 2, 3, 4 e 5).

24^a- E a Lei 26/96, ao contrário do entendimento do Acórdão recorrido, não visou a simplificação e/ou concentração no seu nº 1 dos n.ºs 1, 2 e 3 do art. 32º do DL 334/95, como resulta da evolução legislativa sobre legalidade da taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas em sentido amplo vulgarmente designada por “taxa de urbanização”.

25^a- De facto, já o DL 98/84, de 29.03, previa a “criação de uma taxa de urbanização que os municípios poderão lançar para cobrir os custos das infra-estruturas ...” (vide arts. 3º e 8º).

26^a- E, no seguimento daquela, já o antigo regime jurídico dos loteamentos urbanos, DL 400/84, de 31.12, a contemplava no seu preâmbulo, consagrando-a no art. 43º, ao estabelecer que “além das cedências referidas no artigo anterior o proprietário fica obrigado a proceder ao pagamento da taxa municipal pela realização de infra-estruturas urbanísticas a que se refere a alínea a) do nº 1 do art. 8º do DL 98/84, de 29 de Março”

27^a- O art. 11º da Lei 1/87, de 6.01, reforça o poder dos municípios de cobrarem taxas pela realização de infra-estruturas urbanísticas, repousando a ratio da taxa em questão, na relação sinalagmática entre o investimento municipal em infra-estruturas urbanísticas construídas por força do desenvolvimento urbano e o seu aproveitamento directo pelos agentes promotores da construção civil, cobrando-se a taxa nos loteamentos e nas obras particulares, empreendimentos urbanísticos estes que geram sempre e inevitavelmente sobrecargas nas infra-estruturas existentes (veja-se o artigo publicado sobre esta matéria na *Revista de Administração Local* nº 148, de Julho/Agosto de 1995, pág. 365 e segs.).

E é ainda, no quadro da Lei 1/87, que o DL 448/91, 29.11, consagra no art. 32º a possibilidade de cobrança da referida taxa.

28^a- Com a Lei de Autorização Legislativa nº 90/95, de 1/09, o Governo, extravasando o seu objecto e a extensão, vem estatuir no art. 32º do DL 334/95 o seguinte:

a) A taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas prevista na alínea a) do nº 1 do art. 11º da Lei 1/87, de 6.01, só pode ser exigida quando, por força da operação de loteamento, o Município tenha de realizar ou reforçar obras de urbanização - al. a) do nº 1 conjugada com a 1ª parte do nº 2.

b) Não podem ser consideradas como passíveis de incidência de taxa. “quaisquer outras situações, designadamente no âmbito de execução de obras de construção, reconstrução ou alteração de edifícios, ainda que tais obras tenham determinado ou venham a determinar directa ou indirectamente, a realização pelo município de novas in-

fra-estruturas urbanísticas ou o reforço das já existentes”. (vide 2ª parte do nº 2)

c) No âmbito da emissão do alvará de licença de construção, há liquidação da taxa em “áreas urbanizáveis delimitadas em plano director municipal de ordenamento do território, desde que tenham sido efectiva, directa e integralmente suportadas pelo município.” (nº 3)

29ª- O Governo não se limitou a dispor sobre o DL 448/91 (objecto da autorização), mas também sobre o DL 445/91, de 20.11, e connexionou a taxa só com as obras de urbanização (e não com as infra-estruturas, conceito mais amplo).

30ª- Retirando da sua incidência todas aquelas situações em que há “efectiva prestação de serviços pelo município” (caso, dos aldeamentos turísticos, parques industriais, condomínios fechados, centros comerciais edifícios que geram impactos superiores aos loteamentos), impedindo que no valor da taxa fossem imputados os estudos e planos urbanísticos suportados pelos municípios e, por último, inibindo a possibilidade de compensação pela construção, ampliação e reforço das infra-estruturas gerais e secundárias (equipamentos escolares, desportivos, sociais, culturais etc. ...) de que o particular beneficiou.

31ª- E, foi neste contexto polémico, que surgiu a Lei (26/96) que, por ratificação, altera o Decreto-Lei (334/95), sanando os vícios do diploma imperfeito e as inconstitucionalidades formais e materiais.

É a Assembleia da República que intervém para rectificar o diploma do Governo, já que este, não podia, a coberto da lei de autorização legislativa (Lei 90/95) imiscuir-se na Lei 1/87 (Lei das Finanças Locais aprovada pela Assembleia da República no uso da sua reserva relativa), nem no DL 445/91 (Lei dos licenciamentos das obras particulares aprovada ao abrigo da lei de autorização legislativa nº 58/91, de 13.08).

32ª- E este entendimento culmina na actual redacção do art. 16º da Lei 42/98, de 6.08, onde a taxa é devida pela “Realização, manutenção e reforço de infra-estruturas urbanísticas” e, ainda, no DL 555/99, de 16.12, na redacção do DL 177/01, de 4.06, que reunindo num único diploma as obras particulares e os loteamentos, quer no preâmbulo quer no n.ºs 2, 3 e 5 do art. 116º esclarece e explicita a *ratio* da cobrança da taxa.

33ª- Dado que se no âmbito dos loteamentos e obras de urbanização nunca existiram dúvidas quanto à cobrança de tal taxa - já que as leis sobre esta matéria remetiam sempre para a alínea a) do nº 1 da Lei 1/87 - já no domínio das obras particulares se levantou alguma polémica, de que é exemplo a vasta jurisprudência dos Tribunais, quando no art. 68º do DL 445/91, na versão do DL 250/94, 15.10, apenas se fazia referência à cobrança da taxa prevista na alínea b) da Lei 1/87.

34ª Finalmente, o que os sucessivos diplomas vieram proibir, foi a cobrança das mais valias e compensações previstas na Lei de 26.07.1912 e Lei 2030, de 22.06.1948, que nada têm a ver com a receita proveniente da taxa em apreço.

35ª- O Acórdão recorrido admite que a norma do art. 32 na versão dada pelo 334/95, não é aplicável ao caso concreto, o que se aceita, mas já não se aceita, que a use, como usou, para sustentar a sua posição, como não se aceita, que o correspondente art. 32 da Lei 26/96 é uma concentração/simplificação daquele, este, também ina-

plícavel ao caso, porque publicado em 1.08.1996, para, por último, referir, em abstracto, diplomas anteriores, sem os especificar.

Esta interpretação é manifestamente inconstitucional por violadora das regras de interpretação constantes dos arts. 9º e 12º do CC.

36ª- É, incontestável, que a AR com a Lei 26/96, num curto espaço de tempo, vem retirar todas as menções inovatórias do art. 32 do DL 334/95, do autoria do Governo.

37ª- O diploma do governo, a descoberto de credencial e num sentido claramente recentralizador, feria significativamente a autonomia regulamentar dos municípios, a quem pelas Assembleias Municipais, compete definir o âmbito, a incidência e as regras de determinação do quanto das taxas, com observância, claro está, do princípio da proporcionalidade - cfr. art. 242º da C.R.P., art. 39º nº 2, al. 1), do DL 100/84, de 29.03 e al. a) do art. 11º da Lei 1/87, de 6.01, todas aplicáveis ao tempo e ao caso em apreço.

38ª- As normas contidas na al. a) do nº 1 e dos n.ºs 2 e 3 do diploma imperfeito (art. 32º do DL 334/95), interpretadas no sentido do Acórdão recorrido, são manifestamente inconstitucionais:

- organicamente inconstitucionais na parte em que exorbitam do regime dos loteamentos e das obras de urbanização e dispõem sobre competências e atribuições dos municípios a descoberto de autorização legislativa - cfr. art. 168º nº 1, al. s), da C.R.P. ;

- materialmente inconstitucionais, pois que, dado o seu sentido recentralizador, violam do princípio da descentralização administrativa (art. 6º nº 1, da C.R.P.) e, por outro lado, devassam o objecto e os limites da autorização legislativa (art. 168º nº 2, da C.R.P.) ofendendo o núcleo essencial da autonomia regulamentar dos municípios em matéria de definição de taxas - cfr. análise conjugada do art. 6º nº 1, e 242º da C.R.P..

39ª- O Acórdão recorrido usa o conceito doutrinal de taxa, o qual na perspectiva jurídico-fiscal e aceite na jurisprudência maioritária, se encontra presente no caso concreto, pois que esta operação urbanística determina e vem a determinar, directa e indirectamente, a prestação pelo município de alguma das seguintes utilidades:

- construção, reconstrução, ampliação e alteração das infra-estruturas urbanísticas em sentido amplo;

- estudos e encargos de planeamento urbanístico.

40ª- A prestação de qualquer uma destas utilidades pelo município, o que aconteceu neste caso, constitui a contrapartida (taxa) devida à autarquia, compensando-a pela realização de novas infra-estruturas, alteração ou reforço das existentes, em consequência da sobrecarga derivada da nova ocupação com o empreendimento.

41ª- Infra-estruturas urbanísticas cujo conceito em sentido amplo abarca não só as infra-estruturas primárias que decorram directamente da realização do empreendimento (como o arruamento, água, saneamento, electricidade) mas e também, os investimentos e as infra-estruturas e serviços gerais para o conjunto de que a construção faz parte (captações de água, adutoras, estações de tratamento de efluentes domésticos, estacionamento público, rede escolar, equipamentos para o desporto, recreio e lazer, etc.)

42ª- Esta é a perspectiva de toda a legislação antiga e actual (já que art. 32º na versão do DL 26/96, veio corrigir o pensamento do legislador, a letra e espírito da lei) sobre esta matéria, já que o facto gerador da obrigação do pagamento da taxa é não só a efectiva e actual realização de obras, mas também as obras de infra-estruturas pretéritas e futuras, custeadas pelo município.

43ª- O que é justificado por se verificar um aproveitamento mais intenso pelo loteador das infra-estruturas já existentes custeadas pelo município, sendo o empreendimento em causa potenciador de uma sobrecarga resultante do uso, manutenção e conservação das infra-estruturas existentes, que deram capacidade construtiva ao prédio, legitimando a correspondente contraprestação pecuniária até porque proporcionam benefícios pessoais e directos aos empreendedores imobiliários em situação privilegiada em relação aos demais cidadãos.

44ª- A taxa cobrada à recorrida foi o tributo autoritariamente estabelecido por regulamento municipal como contrapartida da prestação da actividade pública ou da utilização de bens de domínio público, consubstanciados em infra-estruturas preexistentes, novas infra-estruturas, infra-estruturas exteriores, sejam elas primárias ou secundárias.

45ª- A recorrida apenas suporta, no caso em apreço, as “obras de urbanização” interiores e inerentes aos loteamento, e não as que anteriormente já tinham sido executadas pela recorrente, as quais deram capacidade construtiva ao prédio a lotear, nem aquelas que de futuro terão de ser feitas face à sobrecarga da nova ocupação com edifícios colectivos para 138 famílias (equipamentos escolares, estações de tratamento de afluentes domésticos, equipamentos recreativos etc.)

46ª- O Acórdão recorrido ao decidir como decidiu, revogando a anterior decisão e julgando procedente a impugnação e juros, violou os artigos nas alíneas b), c) e d) do n.º 1 do arts. 668º, 158º, n.º 1, todos do C.P.C. e, 659º, n.ºs 2 e 3, 664º, 660º, n.º 2, 514º do CPC, arts. 9º e 12º do C.C., al. a) do n.º 1 do art. 1º e 22º, n.º 2, ambos da Lei 1/87, o art. 32º do DL 448/91, art. 39º, n.º 2, alínea l), da Lei 100/84, arts. 6º, n.º 1, art. 1º e alínea e) do n.º 2 do art. 2º da Lei 90/95, sendo certo que a interpretação feita a tais dispositivos legais violam os artigos 168º, n.ºs 1, alínea s) e 2, 208º e 242º todos da CRP.

A recorrida contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

A. No seguimento da aprovação pela Câmara Municipal de Santa Maria da Feira de licenciamento de operação de loteamento de um prédio pertencente à em recorrida, em 27 de Fevereiro de 1996 foi-lhe liquidada e cobrada a quantia de Esc. 6.784.711\$00 a título de taxa de urbanização, quantia que a recorrida pagou na mesma data.

B. Não concordando com os fundamentos do acto praticado pela Câmara Municipal de Santa Maria da Feira, em 19 de Abril 1996 a recorrida deu entrada na referida Câmara Municipal de impugnação judicial da liquidação da referida taxa de urbanização, e em 22 de Abril de 1996 apresentou reclamação, tudo dentro do prazo de 90 dias que lhe é facultado para deduzir reclamação ou impugnação (artigos 97º e 123º do C.P.T.).

C. A impugnação judicial da liquidação da referida taxa de urbanização pela Câmara Municipal de Santa Maria da Feira foi dirigida ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro e deu entrada nos serviços da autarquia de Santa Maria da Feira, conforme o previsto nos artigos 120º, 154º do C.P.T. e 22º da Lei 1/87.

D. Alegou a recorrida a ilegalidade e inconstitucionalidade do acto de liquidação efectuado pela Câmara Municipal de Santa Maria da Feira, por entender ter havido violação do disposto nos artigos 106º/2 da Constituição República Portuguesa, artigos 1º, n.º 4 e 11º, al. a), da Lei 1/87, de 6 de Janeiro e artigos 32º do D.L. 448/91, de 29 de Novembro.

E. O Ex.º Senhor Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro decidiu que este era incompetente em razão da matéria (incompetência absoluta) porquanto nos termos do disposto no artigo 22º, n.º 2, da Lei 1/87, de 6 de Janeiro, conjugado com o artigo 62º, al. a), do E.T.A.F. “as reclamações e impugnações dos interessados contra a liquidação e cobrança de taxas, mais-valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal são deduzidos perante os órgãos executivos das autarquias locais, com recurso para o Tribunal Tributário de 1ª Instância territorialmente competente”, decidindo em idêntico sentido o Tribunal Central Administrativo, o qual confirmou a decisão recorrida.

F. Finalmente, por Acórdão de 6 de Junho de 2001, o Supremo Tribunal Administrativo veio dar razão à recorrida, decidindo que “(...) o ataque à impugnada liquidação de “taxa de urbanização” não carecia de prévio procedimento gracioso, seguramente podendo deduzir-se, desde logo, sem mais, pertinente impugnação judicial”, concluindo que (...) “Mal andaram, portanto, as instâncias ao reputarem, *in casu*, indispensável prévia reclamação perante a câmara municipal liquidadora”.

G. Conforme resulta da deliberação de licenciamento do projecto apresentado pela recorrida na Câmara Municipal de Santa Maria da Feira, a recorrida teria de realizar e suportar todos os encargos da realização ou reforço de todas as infra-estruturas necessárias e previstas para o loteamento, não tendo o Município de Santa Maria da Feira de executar ou suportar qualquer encargo de realização de instalação ou reforço de qualquer infra-estrutura que se encontre prevista no licenciamento do loteamento requerido, até porque as referidas operações de loteamento, além das obras previstas fazer pela recorrida e que, aliás, se encontram garantidas através de garantia bancária, não deram origem a quaisquer obras de urbanização ou infra-estruturas a realizar pela Câmara Municipal, nem estas, conforme resulta do processo de licenciamento, se mostram necessárias ou previstas.

H. Além disso, o processo de licenciamento em causa também não prevê que se mostre necessário proceder, como consequência do loteamento a levar a cabo pela recorrida, a quaisquer obras de ampliação, reforço ou remodelação das infra-estruturas já existentes, ao contrário do alegado pela recorrente nas suas conclusões, nomeadamente as apresentadas sob os n.ºs 29, 32, 73, 76, 78 e 79, entre outras.

I. A operação de loteamento levada a cabo pela recorrida e no âmbito da qual foi liquidada a taxa em referência, “não implica a efectiva execução a cargo da Câmara Municipal de Santa Maria da Feira, das infra-estruturas urbanísticas” (cfr. preâmbulo e artº 32º do D.L. n.º 334/95, de 28/12 - que altera o D.L. 448/91, de 29/11).

J. Conclui-se, inevitavelmente, que a quantia paga pela recorrida a título e “taxa de urbanização” foi indevidamente cobrada.

L. Os actos de liquidação e cobrança em apreço criaram impostos não permitidos por lei uma vez que inexiste qualquer relação entre o pagamento da referida taxa e a execução ou reforço de quaisquer infra-estruturas urbanísticas pela Câmara Municipal de Santa Maria da Feira, prestada à ora recorrida.

M. Acresce que inexiste qualquer normativo legal que preveja a liquidação e cobrança de “taxas de urbanização” como condição de licenciamento e emissão de alvarás de loteamento, pelo que o acto

de liquidação de tais “taxas” consubstancia a criação de um imposto não previsto na lei (artº 106º, nº 2, da CRP e artº 1º, nº 4, da Lei 1/87, de 6 de Janeiro - Lei das Finanças Locais então em vigor).

N. Conforme conclui o aresto ora recorrido que julgou procedente e provada a impugnação deduzida pela ora recorrida, a taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas (ou taxa de urbanização), apenas pode ser cobrada nas situações previstas no artigo 32º do D.L. nº 448/91, de 29/11.

O. Estabelece o artigo 32º do Regime Jurídico dos Loteamentos Urbanos que pela emissão de alvarás de licença de construção não há lugar ao pagamento de quaisquer mais-valias ou compensações e que as taxas urbanísticas (ou taxas de urbanização) apenas são devidas quando resultem de efectiva prestação de serviços pelo Município, circunstância não verificada no caso em apreço.

P. A taxa a exigir ao loteador pressupõe a contrapartida por parte do Município de realização efectiva de obras de urbanização de valor igual ao montante de “taxa” cobrado, o que não se verifica, donde resulta de forma inequívoca que à recorrida não foi cobrada uma taxa mas um “imposto” (que carece de uma base legal).

Q. Resulta da doutrina e jurisprudência amplamente aceites que a taxa é um preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, sendo a sua contrapartida uma, actividade do Estado ou de outro ente público especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento.

R. O artigo 4º, nº 2, da Lei Geral Tributária veio consagrar de forma inequívoca que a exigência de uma taxa tem que se fundamentar numa utilidade individual e directa que beneficie o particular, da resultante de uma contraprestação concreta e simultânea por parte da entidade que cobra o tributo, apenas assim se verificando o nexo sinalagmático que é pressuposto da taxa.

S. Ora na chamada “taxa de urbanização” cobrada à recorrida e paga por esta, não existe qualquer reciprocidade ou sinalagma, já que a recorrida não recebeu, nem recebe, qualquer contrapartida económica proporcional da recorrente Câmara Municipal de Santa Maria da Feira, apenas recebendo permissão para realizar as obras necessárias à operação de loteamento.

T. No caso em apreço não há da parte da Câmara Municipal de Santa Maria da Feira qualquer prestação específica à impugnante, designadamente um direito específico ou qualquer prerrogativa em relação a qualquer outro cidadão.

U. E não poderá jamais colher a pretensão da recorrente em considerar como prestação individual, directa e simultânea à recorrida as obras de construção de “(...) redes viárias, redes de água, esgotos, recolha do lixo, escolas, jardim, transportes, etc. (...)” conforme alegado nas conclusões apresentadas, entre outras, sob os n.ºs 17, 78 e 79 das alegações, uma vez que tais prestações decorrem das competências genericamente atribuídas às autarquias locais, como aliás refere o acórdão recorrido.

V. Assim, não correspondendo tal “taxa de urbanização” à prestação de qualquer serviço pela Câmara Municipal de Santa Maria da Feira, está-se perante um verdadeiro imposto e não perante uma taxa e, constituindo um imposto, é inconstitucional, por contrariar o disposto nos artigos 106º, nº 2, 168º, nº 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa, (actualmente, após a última revisão, artigos 103º, n.ºs 2 e 3, e 165º, nº 1, da CRP).

X. O próprio legislador, fazendo uma interpretação autêntica da legislação sobre a matéria, pela Lei nº 90/95, de 1/9, autorizou o governo a alterar o regime jurídico dos loteamentos urbanos no sentido de “esclarecer que as taxas municipais por realização de infra-estruturas urbanísticas só são devidas quando resultem de efectiva prestação de serviço pelo município” (cfr. alínea e) do nº 2 do artigo 2º da Lei 90/95, de 1/9)

Z. Não haverá, portanto, qualquer entendimento válido que possa contrariar a decisão ora recorrida, devendo considerar-se que a liquidação e cobrança da referida quantia à recorrida pela Câmara Municipal de Santa Maria da Feira são nulos e de nenhum efeito porque ofendem o conteúdo essencial de um direito fundamental e constitucional o direito dos cidadãos ao não pagamento dos “impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição e cuja liquidação e cobrança se não façam nas formas prescritas por lei”.

AA. O nº 7 do artigo 32º do Regime Jurídico dos Loteamentos Urbanos, na redacção que lhe foi dada pelo D.L. 334/95, de 28/12, dispõe que “... a exigência, pela Câmara Municipal ... de quaisquer mais-valias não previstas na lei ou de quaisquer contrapartidas, compensações ou donativos, confere ao titular da licença de loteamentoquando dê cumprimento àquelas exigências, o direito a reaver as quantias indevidamente pagas...” e em conformidade decidiu o Tribunal Central Administrativo no aresto ora em crise.

BB. Finalmente deve dizer-se que todo o histórico interpretativo alegado pela recorrente a partir das conclusões formuladas sob os n.ºs 35 a 75 das alegações apresentadas carece de qualquer relevância para a aplicação do direito ao caso *sub judice*, uma vez que de acordo com os princípios da aplicação da lei no tempo as normas e alterações de normas invocadas são ulteriores à factualidade que releva para a decisão da causa.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento do recurso e, em consequência, requereu que fosse ordenada a devolução do processo ao Tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto, nos termos ali propostos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O Tribunal recorrido deu como provados os seguintes factos:

a) Manuel Nobre de Aguiar Cordes requereu à Câmara Municipal de Santa Maria da Feira o licenciamento de operação de loteamento do prédio sito no Lugar de Murado, Mozelos, Santa Maria da Feira, o que deu origem ao processo de obras nº 1909-A/93.

b) Em 6 de Junho de 1995 a impugnante requereu o averbamento em seu nome do processo de loteamento em causa, pretensão que foi deferida em 14 de Junho de 1995.

c) Esse requerimento foi aprovado em 19 de Janeiro de 1996, tendo a impugnante sido notificada desse deferimento em 29 de Janeiro de 1996.

d) No referido despacho de aprovação está previsto que competirá à impugnante a execução de todas as infra-estruturas, execução de redes de abastecimento domiciliário de água e drenagem de esgotos domésticos e pluviais, bem como a execução de redes de energia eléctrica e de iluminação pública (vide doc. de fls. 13).

e) Em 27 de Fevereiro de 1996, a Câmara Municipal de Santa Maria da Feira liquidou e cobrou à impugnante, através da guia de receita nº 332/96, a quantia de 6.748.711\$00 referente a taxa municipal de urbanização.

f) O pagamento dessa quantia era condição necessária para a emissão do alvará de loteamento.

g) Em 28 de Fevereiro de 1996 foi passado o competente alvará de loteamento nº 8/96.

h) A Câmara Municipal de Santa Maria da Feira não executou ou suportou o custo da construção, ampliação, reforço ou remodelação de quaisquer infra-estruturas ou obras de urbanização necessárias a esse loteamento, nem as mesmas se encontram previstas.

i) Em 22 de Abril de 1996, a impugnante apresentou reclamação dirigida ao Presidente da Câmara Municipal de Santa Maria da Feira, de que há cópia a fls. 18 e segs. dos autos, com fundamentos coincidentes com os da impugnação.

j) Tal reclamação veio a ser indeferida em 11.6.96 em reunião ordinária da CM (vide fls. 51 e segs.).

l) Esta decisão de indeferimento foi notificada à impugnante em 25.6.96.

m) A presente impugnação foi instaurada em 19.4.96.

Ao abrigo do disposto no artº 712º, nº 1, do Código de Processo Civil, por estarem provados nos autos e serem relevantes para a decisão, aditou ao probatório os seguintes factos:

n) Dá-se por reproduzido o teor do Regulamento da Taxa de Urbanização aprovado pela Assembleia Municipal de Santa Maria da Feira em sessão ordinária de 28.12.90 e que constitui fls. 34 a 48.

o) Dá-se por reproduzido na íntegra o teor do documento de fls. 13 e 14.

3 - Nas conclusões 7ª a 19ª da sua motivação do recurso argui a recorrente a nulidade do aresto recorrido com fundamento na falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito que justifiquem a decisão, oposição desses fundamentos com essa mesma decisão e omissão de pronúncia [artº 668º, nº 1, als. b), c) e d), do CPC].

Começamos, então, pela apreciação das arguidas nulidades, por que prioritárias (cfr. artº 124º, nº 1, do CPPT).

Assim e quanto à al. b) - não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justifiquem a decisão -, basta uma leitura mais descuidada do aresto *a quo* para facilmente se concluir que ali não só foram fixados os factos que interessavam à decisão da causa (vide fls. 254 a 256), mas também, na parte discursiva, se faz clara alusão às normas aplicáveis ao caso concreto e à sua interpretação, bem como a indicação dos requisitos que as mesmas consagram para que possa ser exigida a taxa em causa.

Pelo que não ocorre a invocada nulidade.

Como também não ocorre a arguida nulidade por omissão de pronúncia.

Do estatuído no artº 125º do CPPT e no prérito artº 668º, nº 1, al. d), resulta que a sentença é nula quando o tribunal se deixe de pronunciar sobre questões que devesse apreciar, sendo certo que, nos termos do disposto no artº 660º, nº 2, do mesmo diploma legal, o juiz deve resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

Por outro lado e como é sabido, o âmbito e objecto do recurso são fixados pelas conclusões formuladas na respectiva motivação (cfr. artº 690º, nº 1, do CPC).

Contudo, atentando nas conclusões em apreço da motivação da recorrente, facilmente se conclui que a alegação nelas expressa se reconduz à censura da matéria de facto fixada pelo tribunal “a quo”.

Esquece, porém, que o “erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de recurso de revista, salvo havendo 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” (cfr. artº 722º, nº 2, do CPC).

Ora, no caso em apreço, intervindo este Supremo Tribunal como tribunal de revista (cfr. artº 21º, nº 4, do ETAF), está-lhe vedado o conhecimento dos invocados erros em sede de julgamento de facto, uma vez que não se inscrevem nos seus poderes de cognição, sendo certo que não vêm invocadas nenhuma das hipóteses previstas no referido artº 722º, nº 2.

Pelo que inexistente a alegada omissão de pronúncia.

Por último, também não ocorre a invocada nulidade por oposição entre os fundamentos e a decisão.

Com efeito, a contradição que a recorrente alega não é, porém, entre os fundamentos e a decisão, uma vez que ela consistirá no facto de na al. h) do probatório se ter dado como provado que a recorrente “não executou ou suportou o custo da construção, ampliação, reforço ou remodelação de quaisquer infra-estruturas ou obras de urbanização necessárias a esse loteamento, nem as mesmas se encontram previstas”, ao mesmo tempo que na al. o) do mesmo probatório se dava “por reproduzido na íntegra o teor do documento de fls. 13 e 14”, já que deste documento “resultam as contrapartidas a prestar pela recorrente, designadamente, “a construção de uma ETAR, a gestão de 11.198 m² (área essa para espaços verdes e utilização colectiva, equipamentos públicos e infra-estruturas viárias) e o impacto do novo aglomerado urbano, constituído por edifícios de 5 pisos, com 138 fogos, isto é, 138 famílias”.

Sendo assim e a existir essa contradição, ela não se verifica entre os fundamentos e a decisão, mas trata-se antes de uma contradição entre os próprios fundamentos de facto da decisão, que não está prevista no artº 668º do CPC como nulidade da sentença, nem no artº 716º do mesmo diploma legal como nulidade do acórdão.

Pelo que não tem razão a recorrente.

Todavia e como vimos, nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância, como tribunal de revista que é, este Supremo Tribunal apenas tem poderes de cognição em matéria de direito (cfr. artº 21º, nº 4, do ETAF) e, nessa qualidade, deverá limitar-se a aplicar o regime jurídico que julgue adequado aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido (cfr. artº 729º, nº 1, do CPC).

Por isso e se na apreciação da questão de fundo que constitui o objecto do presente recurso, se se chegar à conclusão que os factos referidos naquele documento são contraditórios e que interessam para a decisão da causa, ter-se-à que ordenar a ampliação da matéria de facto.

Passemos, então, à apreciação da referida questão.

4 - Antes, porém, importa referir que, nas conclusões 1ª a 5ª da sua motivação do recurso, retoma a recorrente a questão da necessidade de reclamação prévia para o órgão executivo autárquico como pressuposto de impugnabilidade do acto de liquidação da taxa de infra-estruturas urbanísticas.

Contudo, esta questão foi já apreciada, em sede de recurso, por esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, que mereceu o acórdão junto a fls. 210 a 217, tendo-se decidido neste aresto que o “ataque à impugnada liquidação de “taxa de urbanização” não ca-

recia de prévio procedimento gracioso, seguramente podendo deduzir-se, desde logo, sem mais, pertinente impugnação judicial”.

Decisão esta que transitou em julgado, pelo que se fixou na ordem jurídica, não podendo, assim e em sede do presente recurso, ser reapreciada.

Nestes termos, falecem as referidas conclusões da motivação do recurso.

Posto isto, debrucemo-nos, então, sobre a questão de fundo.

5 - Esta consiste em saber se é devida a “taxa de urbanização” em causa, na medida em que, dado o seu carácter sinalagmático ou bilateral, ficou provado que a Câmara Municipal de Santa Maria da Feira não executou ou suportou o custo da construção, ampliação, reforço ou remodelação de quaisquer infra-estruturas ou obras de urbanização necessárias a esse loteamento, nem as mesmas se encontram previstas [vide al. h) do probatório].

Sobre esta questão se pronunciaram já quer o Tribunal Constitucional, quer esta Secção do STA, em diversos arestos, cuja jurisprudência vamos aqui seguir de perto, já que não vemos motivo para a alterar.

No acórdão recorrido e depois de se ter concluído que o tributo em causa constituía uma verdadeira taxa no sentido jurídico-fiscal, decidiu-se, porém, que, no caso em apreço, tendo ficado provado que a recorrida realizou todas as infra-estruturas de urbanização, conforme resulta do documento de fls. 13 e 14, a Câmara, como tal, não podia cobrar qualquer taxa a esse título, mas apenas pela emissão da concessão do loteamento, “porque aí sim, se trata de um limite legal à actuação dos particulares”, sendo certo que não pode justificar-se aquela taxa como fundamento que a Câmara terá, no futuro, de suportar obras no local.

Mas sem razão.

Com efeito e a este propósito refere-se no acórdão do Tribunal Constitucional de 3/10/00, in *DR*, II Série, nº 270 de 22/11/00: “o objectivo da taxa municipal de urbanização em análise não traduz, por conseguinte, uma mera afectação financeira das receitas provenientes da sua cobrança mas a compensação das despesas efectuadas, ou a efectuar, pela autarquia, directa ou indirectamente causadas pelas obras sobre que incide esse tributo. Se essa obras determinam a necessidade, actual ou futura, da realização de infra-estruturas urbanísticas, estas constituem a contraprestação da autarquia, “o serviço prestado pela autarquia conexionado com o pagamento da taxa...”

Assim sucede quando os particulares retiram benefícios da utilização dos equipamentos públicos disponibilizados pelas autarquias, inseridos na actividade pública de prestação de serviços destas últimas, sem que, no entanto, seja indispensável a correspondência económica absoluta entre as prestações do ente público e do utente nem contemporaneidade entre a cobrança do tributo e a fruição da vantagem ou benefício - que, de resto, pode até nem ocorrer...

Por outro lado, a natureza fundamentalmente colectiva inerente à utilização dos equipamentos urbanísticos não prejudica a existência de uma contraprestação directa e específica à prestação do particular, apesar de não ser forçoso que a utilidade proporcionada pelo serviço utilizado reverta, exclusivamente, em benefício de quem pagar a taxa. O que se exige...é que ocorram vantagens ou utilidades correspondentes, de modo que os munícipes tenham a possibilidade jurídica de exigir a realização, em prazo razoável, das infra-estruturas urbanísticas, para

além de poderem utilizar os equipamentos públicos que a autarquia disponibiliza. Ou seja, como se afirma no Acórdão n.º 357/99...a circunstância das obras de infra-estruturas urbanísticas “poderem gerar utilidade para a generalidade da população não contende com o facto de elas serem efectuadas no interesse do onerado...que dela retira, ou pode retirar, uma utilidade própria (o serviço prestado é, nesta dimensão, específico e divisível).

...a exigência das taxas está exclusivamente relacionada com a utilização dos bens, mas as conveniências da cobrança fazem com que elas sejam devidas pela simples possibilidade dessa utilização...

...a realização de infra-estruturas urbanísticas ocorre, por via de regra, na fase das operações de loteamento, nomeadamente, quando os municípios assumem a função de estímulo à iniciativa de urbanização e de construção (proporcionando a abertura de arruamentos, construindo infra-estruturas de abastecimento de água e de saneamento, por exemplo)...

No entanto, o apontado nexos de conexão justificativo da taxa não tem de funcionar sincronicamente...bastando-se com a sinalagmaticidade construída juridicamente, já anteriormente mencionada” (no mesmo sentido, vide Ac. do Tribunal Constitucional nº 357/99, in *DR*, II Série, nº 52 de 2/3/00).

Por outro lado, no acórdão desta Secção do STA de 14/3/03, in rec. nº 30/03, escreveu-se que “a taxa de realização de infra-estruturas urbanísticas não implica a imediata afectação financeira das receitas provenientes da sua cobrança à compensação de concretas despesas efectuadas podendo respeitar a despesas já efectuadas ou a efectuar, pela autarquia, directa ou indirectamente causadas pelas obras de urbanização não tendo aquela taxa que funcionar sincronicamente com estas despesas de urbanização” (no mesmo sentido, vide Ac. desta Secção do STA de 12/4/00, in rec. nº 22.189).

Do que fica exposto, ressalta que a taxa em causa encontra a sua justificação legal na necessidade de compensar o município pelas despesas efectuadas ou a efectuar, decorrentes da realização de infra-estruturas que são essenciais ao uso normal e adequado do imóvel construído.

Ora, é neste nexos sinalagmático que reside o pressuposto da cobrança da taxa de urbanização.

Todavia e do que vem de referir-se, ressalta que a não realização imediata das infra-estruturas urbanísticas e que constitui a contraprestação da autarquia, não é, por si só, pressuposto da incidência objectiva da taxa de urbanização, na medida em que essa contraprestação se pode também projectar para o futuro.

Deste modo e no caso dos autos, muito embora tenha ficado provado que a autarquia não realizou quaisquer obras referentes a infra-estruturas em consequência da construção do prédio em causa, nem que as mesmas estejam previstas [vide als. h) e o) do probatório], esse facto não constitui elemento delimitador da incidência da taxa de urbanização.

Na verdade, uma construção, com a volumetria da dos autos, provoca, eventual e previsivelmente, a necessidade de realização, reparação e manutenção das infra-estruturas urbanísticas actuais ou futuras, pelo que o facto de a autarquia não ter suportado, actualmente, as despesas com a sua instalação e reforço, não significa que quer a sua realização, quer a sua manutenção, não tenham necessariamente lugar no futuro, nomeadamente, que não tenha que proceder à rea-

lização de infra-estruturas e serviços gerais para o conjunto de que a construção faz parte (captações de água, adutoras, estações de tratamento de efluentes domésticos, estacionamento público, rede escolar, equipamento para o desporto, recreio e lazer, etc.), como bem anota a recorrente nas suas alegações.

Assim e no caso em apreço, não se pode afirmar que a liquidação da taxa de urbanização em causa enferma de qualquer ilegalidade.

Por outro lado, sendo a taxa em causa devida também pela realização das infra-estruturas futuras e indirectas, é patente que se torna desnecessário ampliar a matéria de facto, por não interessar para a decisão da causa, já que é irrelevante saber quem suportou o custo com a realização das infra-estruturas mediatas e directas.

Aliás e ao contrário daquilo que alega a recorrente, não se verifica qualquer contradição entre os factos vertidos nas als. h) e o) do probatório. Na verdade e na sequência do que vem dado como provado naquela al. h), no documento de fls. 13 e 14 mais não se faz que não seja especificar as infra-estruturas que à recorrida competia realizar e de que estava dependente a concessão do licenciamento do loteamento.

E pela mesma razão, segue-se que desnecessário se torna proceder à ampliação da matéria de facto nos termos em que vem proposta pelo Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto, na medida em que a mesma não se torna necessária para a decisão de direito.

6 - Por último, sempre acrescentaremos que não há que apreciar a também alegada inconstitucionalidade do artº 2º, al. e), da Lei nº 90/95, de 1/9, e do artº 32º do Decreto-lei nº 334/95, de 28/12.

Com efeito e como resulta do aresto recorrido, o Tribunal *a quo* não fez nem rejeitou a aplicação de tais preceitos.

Reconhecendo que esses mesmos preceitos legais não se aplicavam ao caso em apreço (vide fls. 263), apenas se serviu da sua parte dispositiva para sustentar a decisão de que a taxa agora cobrada resulta apenas das contrapartidas directas e imediatas prestadas àqueles a quem são cobradas, motivada pelo loteamento ou urbanização para o qual foi concedido o respectivo alvará.

Assim, não tendo sido aplicados nem rejeitados esses normativos, não há agora que apreciar a sua inconstitucionalidade.

7 - Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e revogar o acórdão recorrido, pelo que se julga improcedente a impugnação judicial.

Custas pela recorrida na 1ª Instância e neste Supremo Tribunal Administrativo, fixando-se aqui a procuradoria em 50%.

Lisboa, 12 de Novembro de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 12 de Novembro de 2003.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A Secção de 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 ecorrida, é aquela Secção incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, sendo competente o Tribunal Central Administrativo.*

Recurso nº 668/03-30. Recorrente: NRV - Importação e Exportação, Lda., Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Consº Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - NVR - Importação e Exportação, Lda-, com sede em Lisboa, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, que indeferiu liminarmente a petição inicial da impugnação judicial deduzida contra a fixação da matéria colectável de IVA e IRC dos anos de 1997 e 1998, ela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. Na impugnação judicial subjacente aos presentes autos, a recorrente peticionou a anulação da correcção à matéria colectável de IVA e de IRC dos anos de 1997 e 1998, realizada através de métodos indirectos e correcções aritméticas.

2. Todos os actos relativos à correcção referida correcção foram notificados unitariamente e os fundamentos, de facto e de direito, da correcção de IVA e de IRC dos dois anos, são os mesmos.

3. Atendendo à unidade dos factos, dos actos e dos fundamentos de direito que levaram a Inspeção-Geral Tributária a corrigir a matéria colectável de IVA e de IRC dos anos de 1997 e 1998, a recorrente peticionou na mesma impugnação judicial a anulação das mencionadas correcções à matéria colectável, tendo os factos e o direito aí invocados a mesma natureza.

4. O Código de Procedimento e de Processo Tributário pretendeu estabelecer e contém um corpo de regras uniforme e global relativamente ao procedimento e processo tributários e não tem que afastar as regras que constam da LPTA ou de qualquer outra legislação administrativa, tendo o legislador, contudo, sabendo que sempre existem lacunas, estabelecido também, para esse caso, quais as regras a aplicar, como acontece com outros ramos do direito, mormente o no direito processual penal (cf. art. 4º do Código de Processo Penal).

5. Do C.P.P.T. constam várias normas com teor semelhante às que se contêm na LPTA, *máxime* quanto a pressupostos processuais, das quais resulta que o C.P.P.T. não pretendeu estabelecer normas complementares ou especiais relativamente à regulamentação que está expressa na LPTA mas sim criar um corpo de normas independente da L.P.T.A., umas coincidentes e outras divergentes.

6. O artº 104º do CPPT dispõe que: "Na impugnação judicial podem, nos termos legais previstos, cumular-se pedidos e coligar-se os autores

em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão.”

7. Um dos requisitos para que possa verificar-se a cumulação de pedidos na impugnação judicial é a de que os fundamentos de facto e de direito invocados na petição tenham a mesma natureza.

8. O art.º 104º do C.P.P.T. permite a cumulação de pedidos de impugnação de IRC, por exemplo, de dois anos, apesar dos fundamentos de facto serem, necessária e naturalmente, diferentes.

9. Quando estão em causa tributos de natureza diferente é possível apresentar impugnação judicial no mesmo processo, desde que, neste e no caso referido na conclusão anterior, o tribunal competente seja o mesmo.

10. Nesse sentido advogam os princípios da celeridade e da economia processuais, da unidade do sistema jurídico e das decisões judiciais.

11. Não faria sentido que, por um lado, no caso de IRC de vários anos fosse necessário apresentar tantas petições de impugnação judicial quantos os anos em causa e que, por outro, fosse necessário apresentar várias petições de impugnação judicial se estivesse em causa IRC e IVA quando os factos e direito alegados são os mesmos, sob pena de serem proferidas decisões materialmente divergentes sobre uma mesma questão.

12. O Tribunal *a quo* interpretou o art.º 104º do C.P.P.T. no sentido de que não é possível cumular na mesma impugnação judicial pedidos relativos a IVA e a IRC.

13. S.m.o., o art.º 104º do C.P.P.T. deve ser interpretado no sentido de que, no caso de existir uma identidade da natureza dos tributos ou uma identidade dos factos e do direito invocados na impugnação judicial, poderá o contribuinte cumular na mesma petição de impugnação judicial vários pedidos desde que, em qualquer dos casos, o tribunal competente (vide arts. 12º e seguintes do C.P.P.T.) para a sua apreciação seja o mesmo.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, deste STA para conhecer do recurso, uma vez que, nas conclusões 1.ª e 2.ª das suas alegações a recorrente “afirma factos ...que o M.º Juiz “a quo” não estabeleceu, nem, por qualquer forma, levou em conta na decisão recorrida”.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. artº 704º do CPC), pronunciando-se, apenas, a recorrente, nos termos que constam de fls. 202 e segs., que aqui se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais.

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

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

a) NRV - Importação e Exportação, Lda, contribuinte nº 504 015 818, deduziu a presente impugnação judicial, em 17/07/2002, contra as correcções à matéria colectável de IVA e IRC, ambas relativas aos anos de 1997 e 1998, concretizadas numa acção inspectiva levada a cabo pela 2.ª Direcção de Finanças de Lisboa - cfr. fls. 4 a 118;

b) Na petição referida em a) que antecede a impugnante termina pedindo a anulação das referidas correcções à matéria colectável de IVA e IRC, ambas relativas aos anos de 1997 e 1998 - cfr. fls. 29.

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 *di quid sputatum* que não pelo *quid decisum*, é indiferente, para o efeito, determinar a tendibilidade 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 uscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, actos 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 subjudice, verifica-se que, nas conclusões das suas alegações, a recorrente refere que:

“1. Na impugnação judicial subjacente aos presentes autos, a recorrente peticionou a anulação da correcção à matéria colectável de IVA e IRC dos anos de 1997 e 1998, realizada através de métodos indirectos e correcções aritméticas.

2. Todos os actos relativos à correcção referida foram notificados unitariamente e os fundamentos, de facto e de direito, da correcção de IVA e IRC dos dois anos, são os mesmos...”

Ora, este circunstancialismo fáctico não foi fixado na decisão recorrida, nem tão pouco ali foi levado em consideração.

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 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 hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento [cfr. arts. 21º, nº 4, 2º, 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 de Contencioso Tributário) (cfr. artº 18º, nº 3, do CPPT).

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 12 de Novembro de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 12 de Novembro de 2003.

Assunto:

Prescrição dos juros de mora.

Doutrina que dimana da decisão:

O prazo de prescrição dos juros é de cinco anos e conta-se a partir da sua exigibilidade.

Recurso n.º 718/03. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos S. A.; Recorrido: Luís Manuel Dionísio Lopes Silva; Relator: Ex.^{mo} Cons.º Dr. Almeida Lopes.

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

Com base em prescrições da dívida exequente, a que está vinculado na sua qualidade de fiador, LUÍS MANUEL DIONÍSIO LOPES SILVA, com os sinais dos autos, deduziu oposição à execução fiscal que contra ele foi movida pela CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS para cobrança coerciva de dívida de empréstimo ou mútuo.

Por sentença de fls. 124 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a oposição parcialmente provada e procedente quanto aos juros remuneratórios e moratórios vencidos até 7.3.89, data em que se considerava interrompido o prazo da prescrição, pois a acção executiva foi instaurada em 2.3.89 com pedido de citação prévia.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a CAIXA GERAL DE DEPÓSITO para este STA, tendo alegado que não decorreu a prescrição relativamente aos juros vencidos entre 7.3.84 e 7.3.89, tendo em conta o prazo de cinco anos de prescrição anterior a 7.3.89.

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

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que, com interesse para a decisão do recurso, estão provados os seguintes factos:

- o oponente tem a qualidade de fiador de dívida contraída por particular perante a CGD;

- a execução foi instaurada em 2.3.89, pedindo logo a citação de todos os executados;

- a prescrição interrompeu-se em 7.3.89 (cinco dias após a apresentação da acção executiva);

- o contrato de mútuo foi celebrado em 1.2.80;

- a amortização do empréstimo deveria ter tido início no dia 1.8.81;

- o oponente foi citado para a execução em 11.9.02;

- a oposição foi instaurada em 7.10.02.

Com estes factos, quid juris ?

Cumpre começar por dizer que o caso é mais de lapso do M.º Juiz a quo do que de verdadeiro erro de julgamento.

Com efeito, foi enunciado o direito aplicável ao caso: o prazo de prescrição dos juros interrompeu-se cinco dias após a instauração da execução (artº 323º, nº 2, do Código Civil); o prazo de prescrição dos juros é de cinco anos [artº 310., al. d), do CC].

Mas, se é assim, como de facto é, então temos de concluir ao contrário do que consta da parte decisória da sentença recorrida, pois os juros vencidos dentro dos cinco anos anteriores à interrupção da prescrição não estão prescritos.

Assim, não estão prescritos os juros vendidos entre 7.3.1984 e 7.3.89, pois, relativamente a estes, ainda não tinham decorrido mais de cinco anos à data da interrupção da prescrição. É pura questão de contagem do prazo de cinco anos.

Daí que tenha razão a recorrente CGD e o M.º P.º neste STA.

O Prazo de prescrição conta-se a partir da exigibilidade dos juros [arts. 306º, nº 1, e 310º, al. d), do CC].

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida na parte respeitante aos juros, em julgar procedente a oposição quanto aos juros vencidos até 7.3.1984 e em julgar extinta a execução nessa parte.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Novembro de 2003. — *Almeida Lopes* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta Vale*.

Acórdão de 12 de Novembro de 2003.

Assunto:

Recurso. Impugnação de matéria diversa.

Doutrina que dimana da decisão:

Se num recurso o recorrente impugnar matéria diversa da decidida, deve negar-se-lhe provimento por faltar o elemento impugnativo do recurso.

Recurso nº 734/03. Recorrente: Instituto de Gestão Financeira Centro Regional de Segurança Social de Lisboa e Vale do Tejo; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento no facto de o seu crédito se encontrar garantido por privilégio mobiliário geral e por privilégio imobiliário, o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, delegação de Lisboa, reclamou créditos de contribuições em dívida pela executada Hipergráfica — Sociedade Gráfica, L.^{da}

Por despacho de fls. 15 e seguintes, o 5.º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa rejeitou liminarmente a reclamação de créditos, relativamente aos meses de Outubro a Dezembro de 2000 e Janeiro a Outubro de 2001 e correspondentes juros de mora.

Não se conformando com este despacho, dele recorreu a reclamante para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 27 e seguintes, nas quais concluiu que os seus créditos gozam de privilégio mobiliário e imobiliário, nos termos dos arts. 10º e 11.º do DL 103/80, que a consagração do privilégio imobiliário geral a favor da Segurança Social, sem qualquer limitação, obriga à aplicação da regra fixada no art.º 7519 do C.C. e que a salvaguarda do interesse público implica um privilégio creditório muito forte que permita o cumprimento adequado da obrigação constitucional atribuída ao Estado (art.º 639.º da CRP).

Neste STA, o M.ºP.º emitiu douto parecer nos termos do qual se deve confirmar o despacho recorrido.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se o despacho recorrido deve ser confirmado ou reformado, sendo certo que vem dado como provado que o crédito reclamado respeita a contribuições ao IGFSS relativas ao período de 1995 a 2001 devidas por HIPERGRÁFICA — SOCIEDADE GRÁFICA, L.^{da}, tendo sido penhorados à executada, em 8.1.2002, os bens imóveis identificados a fls. 39 a 41 do processo de execução.

Como resulta do despacho recorrido, foram penhorados bens móveis: e o M.^{mo} Juiz a quo ocupou-se, exclusivamente, dos privilégios creditórios mobiliários, nunca se tendo referido aos privilégios creditórios imobiliários na fundamentação da sua decisão

Pelo contrário, nas suas alegações a recorrente ocupa-se apenas dos privilégios creditórios imobiliários da segurança social, invocando o disposto no art.º 11.º do DL 103/80. Na conclusão 3.^a, a recorrente escreveu: A CONSAGRAÇÃO DO PRIVILÉGIO IMOBILIÁRIO GERAL A FAVOR DA SEGURANÇA SOCIAL, SEM QUALQUER LIMITAÇÃO, OBRIGA A APLICAÇÃO DA REGRA FIXADA NO ART.º 751º DO C.C.

No seu parecer, o M.ºP.º logo faz ressaltar que os privilégios mobiliários gerais são os que interessam no caso, face à circunstância de terem sido penhorados bens móveis.

Em face disto, temos de concluir que a recorrente, em vez de impugnar o despacho em sede de recurso, alheou-se da matéria decidida e passou a tratar de uma matéria nova e diferente, que nem sequer foi abordada pelo tribunal de 1ª instância.

Ora, como a recorrente não afrontou a decisão recorrida e os respectivos fundamentos, temos de concluir que o despacho recorrido, na realidade, não foi impugnado por meio de recurso. Conhecer dos

fundamentos do recurso é irrelevante, pois a sua procedência nunca poderia levar a uma censura do despacho recorrido ou determinar a sua revogação.

Nos termos do art.º 676.º, n.º, 1 do CPC, os recursos são o meio de impugnação das decisões judiciais. Se a decisão não é impugnada não há recurso válido e eficaz.

Nos termos do art.º 684.º, n.º 3, do CPC, as conclusões das alegações delimitam o objecto do recurso.

Acontece que as conclusões do recorrente tratam do privilégio imobiliário geral, enquanto o despacho trata privilégio mobiliário geral.

Daí que sejam improcedentes todas as conclusões das alegações.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar o despacho recorrido.

Sem custas por delas estar isente o recorrente.

Lisboa, 12 de Novembro de 2003. — Almeida Lopes (relator) — Fonseca Limão — Pimenta do Vale.

Acórdão de 12 de Novembro de 2003.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Cobrança de dívidas ao Estado. Competência em razão da matéria dos Tribunais Tributários. Prescrição de parte da dívida exequenda. Natureza da dívida. Regime legal aplicável.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — De acordo com o disposto no art.º 62º, n.º 1, al. g), do ETAF, com referência ao art.º 148 n.º 2 al. a) do CPPT e art.º 1º do DL n.º 272/81, de 28 de Setembro, que alterou o disposto no art.º 1 do DL n.º 58/77, de 21.02, os Tribunais Tributários são materialmente competentes para apreciar pretensão formulada pelo executado (oposição à execução) no âmbito de execução fiscal instaurada para cobrança coerciva de dívidas emergentes do crédito agrícola de emergência.
- II — A prescrição da dívida exequenda, ainda que reportada apenas aos juros de mora reclamados na execução, integra fundamento válido e porventura eficaz da oposição - cfr. art.º 204º, n.º 1, al. d), do CPPT.
- III — Face à natureza exclusivamente civil da dívida, a invocada prescrição de parte dela (juros de mora) haverá de ser apreciada à luz do regime legal próprio - o do direito civil - cfr. arts. 303º e seguintes do Código Civil -, ao qual importará aferir a necessária factualidade.
- IV — Não tendo a impugnada sentença fixado os instrumentais factos, necessários ao reclamado juízo sobre a sua eventual verificação, cumpre ao STA, nos termos dos aplicáveis [ex vi do art.º 2º, al. e), do CPPT] arts. 729º, n.ºs 1 e 3, e 730º, n.º 1, do CPC, determinar a conveniente ampliação daquela matéria.

Recurso n.º 914/03-30, em que são recorrente José Osório de Antas Megre, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com a aliás douta sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Castelo Branco que lhe julgou improcedente a oposição deduzida contra a execução fiscal n.º 0655-00/100166.3, do Serviço de Finanças de Penamacor, para pagamento coercivo da quantia de € 6.773,16, por dívida ao Crédito Agrícola de Emergência e respectivos juros, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, o Oponente José Osório Antas Megre, nos autos convenientemente identificado.

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

Estando no presente caso em causa questão não tributária segundo o Tribunal *a quo*, entende o recorrente ser antes questão não tributária a própria dívida que deu origem ao processo executivo fiscal.

Estando-se perante uma dívida ao Estado que deve ser paga por efeito de um acto administrativo, cabe no âmbito da competência dos Tribunais Tributários decidir da sua validade por efeito do disposto no art.º 148.º, n.º 2, alínea a), do CPPT.

Correndo o processo de execução fiscal em Tribunal Tributário, nessa sede devem ser decididas todas as questões levantadas pela defesa, sob pena de se perder o efeito útil da mesma e lesando o devedor injustamente.

Se para conseguir o efeito suspensivo da execução fiscal o devedor tiver que deduzir oposição em Tribunal Tributário e para ver reconhecido outro direito fundamento do seu desacordo para a cobrança por parte do órgão da execução fiscal de uma dívida, tiver de recorrer a um outro Tribunal, corre o risco de ter decisões desfasadas quer no tempo quer no seu próprio conteúdo.

As regras de direito civil consagradas no Código Civil são a base de qualquer outra disposição de carácter especializado, não se podendo conceber a existência de regras básicas de diferente determinação.

Sendo os princípios base do direito a aplicar os mesmos, quaisquer que sejam as suas especialidades, não se pode considerar com impossível a aplicação desses princípios por qualquer Tribunal independentemente da sua competência em razão da matéria.

6. A ter que ser discutida a essência da dívida em outro Tribunal que não o Tributário, como pode agora o recorrente fazer reconhecer o seu direito quando só pôde intervir neste processo já só na sua fase executiva?

Tivessem tido conhecimento da dívida quando ainda se estava em fase administrativa poderiam os oponentes ter então tido qualquer influência na liquidação efectuada assim unilateralmente pela administração, sem possibilidade de exercício do direito de contraditório, outra regra básica do direito.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo, o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público emitiu mui douto parecer opinando pela procedência do presente recurso com base no sufragado entendimento de que, ao contrário do decidido, a invocada prescrição parcial da dívida

exequenda, circunscrita aos juros de mora do empréstimo contraído, integra fundamento legal e válido de oposição a execução fiscal nos precisos termos do art.º 204º, n.º 1, al. d), do CPPT que, como tal merece ser apreciada; e que porque coercivamente cobrada em processo de execução fiscal deve ser apreciada como fundamento legal de oposição nos termos do art.º 204º, n.º 1, al. d), do CPPT.

Sustenta também e em consequência a necessidade de se ordenar a ampliação da matéria de facto, nos termos do art.º 729º, n.ºs 1 e 3, do C.P.C., com vista a determinar a data da citação, para que se possa aplicar o enunciado regime da prescrição [arts. 310º, al. d), e 321º do Código Civil].

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

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

- no Serviço de Finanças de Penamacor, corre termos o processo de execução fiscal n.º 655-00/100166.3, por dívida respeitante a Crédito Agrícola de Emergência, consubstanciada na certidão de que se encontra cópia a fls. 13 dos presentes autos, dívida aí atribuída ao falecido pai do oponente.

E, com base nela e na petição inicial de oposição à execução que o ora Recorrente havia apresentado em juízo, houve por bem julgar esta improcedente com base no evidenciado entendimento de que sendo a oposição, no essencial, fundamentada no alegado desconhecimento da dívida exequenda pelos herdeiros do executado até ao momento da citação e pela invocada prescrição dos juros reclamados, referidos aos cinco anos anteriores à citação, sem questionarem a dívida exequenda esta em nada saíria beliscada, tanto mais que, aditou-se, mediante invocação de jurisprudência deste STA e do TCA, que a alegada prescrição dos questionados juros, porque derivados de dívida de natureza não tributária, estava excluída do âmbito do conhecimento dos Tribunais Tributários por envolver a apreciação de mérito da relação jurídica de que emergiu a obrigação exequenda.

E que, assim, não era sequer caso de apenas sobrestar na decisão por questão incidental.

Para concluir, como se deixa dito, pela improcedência da oposição.

É contra o assim decidido que se insurge o Oponente nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional perseguindo, em síntese e fundamentalmente, julgado que considere antes competente o tribunal recorrido para se pronunciar e decidir da invocada prescrição dos juros como fundamento válido e eficaz de oposição à execução.

E, tudo visto, importa se adiante desde já que a razão está com o Recorrente.

Na verdade e no que tange com a, ao menos implicitamente, acolhida incompetência material dos Tribunais Tributários para conhecer e decidir acerca da invocada prescrição de parte da dívida exequenda (dos juros compensatórios reclamados na execução) em processo de oposição a execução fiscal instaurada para cobrança coerciva de dívidas ao Estado, é antes manifesta e patente a competência, em razão da matéria, dos Tribunais Tributários para dela conhecer em sede de processo de oposição à execução fiscal.

Na verdade, tal decorre expressa e inequivocamente do estabelecido pelos artigos 62º, n.º 1, alínea g), i) e o), do ETAF, com referência ao invocado art.º 148º, n.º 2, al. a), do CPPT e artigo 1º do DL n.º 272/81, de 28 de Setembro, que, operando alteração do antes disposto no correspondente art.º 1º do DL n.º 58/77, de 21 de Fevereiro, manteve a atribuição de competência em razão da matéria

para a cobrança coerciva das dívidas emergentes do crédito agrícola de emergência aos tribunais do contencioso das contribuições e impostos, através do processo de execução fiscal.

Assim e independentemente da natureza daquelas dívidas, tratando-se, como efectivamente se trata de dívida ao Estado imposta ao administrado através de acto administrativo susceptível de impugnação contenciosa, susceptível de ser cobrada coercivamente através do processo de execução fiscal (meio processual que o legislador reputa de mais célere e adequado à respectiva cobrança);

É que, para apreciar e julgar da eventual procedência da arguida excepção peremptória da prescrição dos respectivos juros, porque de dívida de natureza exclusivamente civil, que não tributária (cfr. arts. 175º do CPPT e 259º do CPT), que conhece regulamentação em sede de direito substantivo nos artigos 303º e seguintes do Código Civil, enquanto fundamento válido e porventura eficaz de oposição à execução [cfr. art.º 204º, n.º 1, al. d), do CPPT], ainda que apenas em parte, a este regime legal importe atender para, no presente processo, de oposição à execução fiscal, apreciar e decidir acerca da procedência ou improcedência da invocada excepção peremptória da prescrição, enquanto causa extintiva do direito invocado pelo Exequente.

Para tanto importa, tal como atentamente anota o Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal e face à exiguidade da matéria de facto estabelecida, que a 1ª instância proceda à necessária e indispensável fixação dos demais factos interessantes ao conveniente juízo de direito, atinentes, além do mais, à data da citação do Oponente que, tal como emerge do art.º 323º, n.º 1, do Código Civil, interrompe a prescrição, que é de 5 anos - cfr. art.º 310º, al. d), do mesmo código -, dada a natureza da dívida.

Em face do exposto acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso, em revogar a sindicada sentença e, nos termos dos artigos 729º, n.ºs 1 e 3, e 730º, n.º 1, do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável *ex vi* do art.º 2º, al. e), do CPPT, em ordenar a baixa do processo ao TT de 1ª Instância para ampliação da matéria de facto em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito que cumpre, nos termos antes definidos.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Novembro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 12 de Novembro de 2003.

Assunto:

Imposto de Municipal de Sisa - Arts.º 19º a 39º- A do CIMSISD. Inconstitucionalidade - Arts.º 713º, n.º 5, e 726º do CPCivil. Confirmação da decisão recorrida.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os arts. 19º a 39º-A do CIMSISD não padecem de inconstitucionalidade.*
- 2 — *Nos termos das disposições combinadas dos arts. 713º n.º 5, e 726º do CPCivil ex vi do artº 2º, al. e), do CPPT - , quando se confirme inteiramente o julgado na 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 1059/03-30, em que são recorrente a Resinfe — Investimentos e Promoção Imobiliária, S. A. e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator, o Ex.º Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por RESINFE INVESTIMENTOS E PROMOÇÃO IMOBILIÁRIA, S. A., da sentença do TT de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente a impugnação judicial pela mesma sociedade deduzida contra a liquidação do imposto Municipal de Sisa, no montante de € 117 631,51.

Fundamentou-se a decisão na não inconstitucionalidade do imposto, nomeadamente dos arts. 19º a 39º-A do CIMSISD, não tendo por violados "os princípios constitucionalmente tutelados da Justiça Tributária, igualdade/universalidade/totalidade, capacidade contributiva, proporcionalidade e proibição do estrangulamento tributário" já que se trata "de um imposto directo, de obrigação única, que visa tributar a capacidade económica revelada pelo adquirente no momento da transmissão", revestindo as isenções "um carácter excepcional, estabelecido de molde à consecução de considerações de conveniência económica ou social, visando fomentar ou estimular o desenvolvimento de actividade a que o legislador, em dado momento, reconheceu interesse nacional ou regional", visando o sistema fiscal a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza numa perspectiva de desenvolvimento económico e social", impondo a Constituição "princípios relativos ao poder de tributar", definindo-se o conteúdo dos aludidos princípios, concluindo-se que as normas em que se alicerçou a liquidação impugnada não ofenderam "os princípios constitucionais de carácter formal (princípios da legalidade, tipicidade, irretroactividade, anualidade) ou princípios constitucionais fiscais de carácter material (princípios da igualdade jurídica, da capacidade contributiva, da justiça social)".

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«46

O legislador (exposição de motivos da Proposta de Lei nº 56/IX, sobre a tributação do património) reconhece a necessidade de mais equidade, e de mais justa e equilibrada distribuição da carga fiscal a nível da Sisa, dado que existem injustiças, falta de equidade, e uma situação actual inaceitável em que uma pequena parcela dos contribuintes paga a quase totalidade da receita.

47

Vícios decorrentes de uma deficiente organização e conservação das matrizes prediais, à vigência de um sistema de avaliação caracterizada por uma forte componente de subjectivismos e discricionariedade e à não actualização de valores patrimoniais.

48

Como consequência, os impostos sobre as transmissões de imóveis em que o valor patrimonial é elemento preponderante da sua quantificação, são do mesmo modo distorcidas dado que o imposto a pagar não decorria de factores que tivessem a ver com o valor, minimamente actual, do bem sobre que incidem, mas antes de factores aleatórios como o facto de o prédio estar há mais ou menos anos inscrito na matriz ou ter sido avaliado por louvados com critérios mais ou menos flexíveis.

49

As taxas são demasiado elevadas, penalizando fortemente alguns contribuintes enquanto outros, por mero acaso de sorte ou engenho e habilidade, conseguiram iludir as regras e princípios mais elementares da tributação.

50

A combinação destes factores conduziu a resultados descritos, originando distorções e iniquidade de toda a ordem, incompatíveis com o sistema fiscal justo e moderno. Conduziu, sobretudo, a uma situação totalmente inaceitável do ponto de vista da equidade.

51

Faz seu, a ora Recorrente, o diagnóstico do legislador que, consequentemente,

52

vai alterar o processo de determinação da matéria colectável e a taxa para efeitos da Sisa.

53

Nestes termos, e ao contrário da douta sentença recorrida, considera a Recorrente inconstitucionais os artigos 19º a 39º-A do Código Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.

54

por violarem os artigos 2º, 13º, e 103º, n.º 1 da CRP (princípio da justiça),

55

Arts. 2º, 12º e 13º da CRP (princípio da igualdade/universalidade/totalidade),

56

Arts. 2º, 12º, 13º, n.º 2, 103º, n.º 1, e 104º, n.º 2, da CRP (capacidade contributiva),

57

n.º 18º, n.º 2, 19º, n.ºs 4 e 8, 28º, n.º 2, 75º, n.º 4, 186º, n.º 5, 266º, n.º 2, 270º, 272º, e 282º, n.º 4, da CRP (proporcionalidade)

58

e arts. 2º e 18º da CRP (proibição do estrangulamento tributário). Nestes termos e nos demais de direito, deve o presente recurso ser julgado totalmente procedente por provado, revogando a Douta sentença recorrida, com todas consequências legais.”

Não houve contra-alegações.

O Ex.º Magistrado do MP emitiu parecer no sentido da incompetência deste tribunal em razão da hierarquia por a recorrente fundar o recurso - inconstitucionalidade dos arts. 19º a 31º-A do Código

da Sisa - ”no diagnóstico que consta da exposição de motivos de uma ”proposta de lei nº 56/IX”, sendo que ”a existência e o conteúdo de uma qualquer proposta de lei releva apenas no domínio dos factos” que não foram estabelecidos na decisão *a quo*.

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

Em sede factual, vem apurado que:

«1- Em 08/03/02 foi liquidada à impugnante a soma de 117.631,51 Euros, a título de sisa;

1.1 - tal montante foi pago nessa mesma data - conhecimento nº 29;

2 - aquela liquidação respeita à aquisição de fracções dos seguintes prédios urbanos:

- um sítio na Rua Rodrigues Sampaio, 155 e 161, da freguesia de Santo Ildefonso, inscrito na matriz predial urbana sob o artº 6184, com o valor patrimonial, correspondente às respectivas fracções, de 76.420,59 euros;

- e outro sítio na Avenida dos Aliados, 166 a 200 e Rua Rodrigues Sampaio, nº 161, da freguesia de Santo Ildefonso, inscrito na matriz predial urbana sob o artº 5163, da freguesia de Santo Ildefonso, inscrito na matriz predial urbana sob o artº 5163, com o valor patrimonial, correspondente às respectivas fracções, de 597.408,84 euros.»

Vejam, pois:

Há que referir em primeiro lugar, que este STA tem competência para apreciar o recurso por o processo de ”formação da lei”, constituir matéria de direito - arts. 32º, nº 1, al. h), e 4º, nº 1, al. a), do ETAF.

Nos termos das disposições combinadas dos arts. 713º, nº 5, e 726º do CPCivil - aplicável no contencioso tributário por força do artº 2º, al. e), do CPPT - quando se confirme inteiramente o julgado na 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”.

É o que agora se decide, por confirmação integral da decisão recorrida e respectivos fundamentos, até porque a recorrente retoma - dando-a até por reproduzida - a petição inicial, ainda que com alguns desenvolvimentos.

Cfr. aliás, em caso idêntico e quanto à mesma recorrente, o recente Ac. deste STA, de 09-07-03, Rec. 1058/03.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 12 de Novembro de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 12 de Novembro de 2003.

Assunto:

Impugnação judicial. Vários fundamentos legais. Recurso jurisdicional. Conhecimento pelo Tribunal Central Administrativo de questão não apreciada pelo TT de 1ª Instância (art.º 715º, n.ºs 2 e 3, do CPC).

Doutrina que dimana da decisão:

Sempre que o TT de 1ª Instância tiver deixado de conhecer de algum ou alguns dos fundamentos da impugnação judicial, por os considerar prejudicados pela solução dada ao litígio, de acordo com o estabelecido pelos n.ºs 2 e 3 do art.º 715º do CPC, aplicável ao direito adjectivo tributário por força do art.º 2, al. e), do CPPT, o Tribunal Central Administrativo deve, em caso de entender proceder o recurso jurisdicional (apelação) para si interposto daquela decisão, conhecer e decidir das questões que o TT de 1ª Instância não conheceu, se a tanto nada obstar e quando dispuser dos elementos necessários.

Recurso n.º 1092/03-30, em que são recorrente Maria Rosa Nunes Coelho, e recorrida a Fazenda Pública, e de que foi relator, o Ex.ºmº Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com o aliás douto acórdão do Tribunal Central Administrativo que, concedendo provimento ao recurso oportunamente interposto pela Fazenda Pública, revogou a sentença do TT da 1ª Instância de Coimbra e julgou então improcedente a impugnação judicial que a Impugnante Maria Rosa Nunes Coelho, nos autos convenientemente identificada, havia deduzido contra liquidação do imposto sobre as doações, daquele acórdão interpôs agora recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo a Impugnante.

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

a) *Concedendo o Tribunal recorrido provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Pública e julgando a causa nos exactos termos em que julgou, deveria, salvo o devido e muito respeito ter ordenado a baixa dos autos ao tribunal a quo para que este se pronunciasse sobre a questão da falta de fundamentação assacada ao acto tributário.*

b) *Entende a recorrente que esse Venerando Tribunal pode conhecer em recurso de tal vício;*

c) *Na verdade, o acto tributário padece de vício de forma por falta de fundamentação, violando o disposto nos arts. 81º do CPT, 77º da LGT e 1º, n.ºs 1 e 2, do DL nº 256-A/77, de 17 de Junho;*

d) *Para o caso, de se entender que não pode esse Venerando Tribunal pronunciar-se sobre a questão invocada, então devem os autos baixar à 1ª instância para tal apreciação*

Não foram apresentadas contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Ex.ºmº Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto parecer opinando pela improcedência do recurso jurisdicional e conseqüente confirmação do julgado uma vez que, sustentada, a invocada questão da eventual falta de fundamentação do acto tributário de liquidação, embora invocada como ilegalidade àquele assacada em sede de petição inicial, por não oportunamente suscitada em sede de ampliação do objecto do recurso jurisdicional junto do Tribunal ora recorrido - cfr. art.º 684º-A, n.º 2, do CPC -, resulta agora prejudicada.

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

O tribunal tributário de 1ª instância havia dado por assente a seguinte matéria de facto:

1. *Da facturação de serviços prestados pela Sociedade Fernandes e Nina, Lda à empresa CA - Construtora do Alva, SA, nos anos*

2. *de 1987 e 1988, o respectivo montante foi totalmente transferido por esta, para a conta que António Pereira Fernandes, marido da impugnante detém nesta última sociedade;*

3. *A base tributável que serviu de base à liquidação era de 5.870.000\$00 do ano de 1987;*

4. *E 8 705 180\$00 do ano de 1988;*

5. *O que perfaz a importância somada de Esc. 14.575.180\$00.*

6. *Havendo a Administração procedido à imputação de metade a cada um dos circunstantes, marido e mulher, de acordo com o mapa de liquidação de fls. 50 e 51 dos autos.*

7. *A empresa Fernandes e Nina trabalhara quase em exclusivo para a Construtora do Alva;*

8. *A empresa que o/a impugnante e sócio dedicava-se à prestação de serviço no âmbito da construção civil;*

9. *A análise, acontecida à contabilidade da Construtora do Alva, revelava que, no mesmo dia em que contabilizava as facturas na conta a crédito, nesse mesmo dia, havia um lançamento para a conta particular de um dos sócios da Fernandes e Nina, o senhor António Pereira Fernandes;*

10. *A fiscalização tributária não houve acesso à contabilidade da Fernandes e Nina;*

11. *Tendo-lhes sido dito que não existia;*

12. *Não havia, no entanto qualquer escrito pelo sócio em questão a solicitar a passagem dos cheques em seu nome;*

13. *No entanto, tais cheques eram passados em nome do sócio António Pereira dos Santos;*

14. *Nos anos de 1987 e 1988, a firma Fernandes e Nina, Lda trabalhou única e exclusivamente para a empresa C. A. Construtora do Alva, S.A.;*

15. *Na ocasião, apenas prestava serviços, ao que vulgarmente se chama "à folha" dado que nessa altura, atravessava um período difícil por falta de crédito, quer na Banca, quer no Comércio;*

16. *Sendo a Construtora do Alva quem, por várias vezes, emitiu cheques seus directamente ao SIVA para pagamento do IVA;*

17. *Devido pela prestadora de Serviços (Fernandes e Nina), ao tempo inibida do uso de cheques;*

18. *Os pagamentos ocorriam na altura combinada, sendo efectuados mediante cheques emitidos a António Fernandes, casado com Maria Rosa Nunes Coelho;*

19. *Para pagamento dos salários e respectivos encargos do pessoal da firma Fernandes e Nina;*

20. *A normalização contabilista na C. A. Construtora do Alva, SA, era depois feita através do lançamento interno, já que o contrato tinha sido feito com Fernandes e Nina;*

21. *As importâncias pagas foram utilizadas no pagamento dos salários dos trabalhadores e demais encargos da firma prestadora de Serviços.*

22. *Os únicos sócios da empresa Fernandes e Nina, ao tempo, António Pereira Fernandes e mulher Maria Rosa Nunes Coelho, não utilizavam os recebimentos em proveito próprio;*

23. *Em termos contabilísticos, para a Fernandes e Nina, era, "o caixa", por força de tal situação apresentava um saldo credor na ordem dos 14/15 mil contos;*

24. *A firma vinha atravessando uma crise económica e financeira que a privada do acesso aos bancos e até os privados lhe negavam o crédito;*

25. *No entanto, os salários dos trabalhadores e os encargos gerais da Firma e a sua própria retribuição foram sempre pagos, algumas vezes com recurso a subterfúgios do género do que descreve, de acordo com o relato a subterfúgios do género do que descreve, de acordo com o relato da testemunha Alberto Jorge de Sousa Correia;*

26. *Os sócios da Fernandes e Nina viveram sempre de uma forma modesta;*

27. *O sócio marido é analfabeto, possuindo a esposa, quanto muito, a 4ª classe.*

E o Tribunal ora Recorrido, o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso tributário, já perante o texto conclusivo do recurso jurisdicional da Fazenda Pública que lhe cumpria apreciar e decidir, mediante bem perfunctória análise da função probatória da contabilidade no que tange com a determinação e quantificação do lucro tributável em sede de IRC e atinente invocação das aplicáveis normas legais estabelecidas quanto ao ónus da prova e adequada reapreciação crítica das provas produzidas e dos factos materiais dados antes por assentes e que se deixaram transcritos, houve por bem concluir, a final, “... como não provado o facto especificado sob o n.º 20 do probatório”.

Pois considerara, além do mais que “... da prova testemunhal produzida nos autos não resulta demonstrado que os valores creditados na conta corrente do marido da Recorrida na C. A., Construtora do Alva, AS e os lançamentos a crédito no “caixa” da Fernandes & Nina Lda. Correspondiam ao pagamento de serviços de empreitada de construção civil que a empresa Fernandes & Nina Lda. realizou por conta da CA, Construtora do Alva SA nos exercícios de 1987 e 1988.”

E que “... o mesmo é dizer que da prova testemunhal produzida não resulta comprovada a existência dos alegados encargos a título de custos de empreitada com mão de obra, suportados pela Fernandes & Nina Lda. nos anos em causa na razão directa da inexistência de escrituração de operações de custos e proveitos pela sociedade Recorrida”

Assim e perante a inicialmente estabelecida delimitação do conceito fiscal de doação (tradição a título gratuito de bens mobiliários e imobiliários) mediante apelo ao disposto nos artigos 3º, § 1º, do Código da Sisa, 940º e 1452 do Código Civil e invocando ainda a jurisprudência do Pleno desta secção firmada no acórdão de 29.06.1961, in AD n.º 1 pag. 140,

Veio a concluir, já em sede decisória, que os referidos valores creditados na conta corrente do marido da recorrida na C. A., Construtora do Alva, S A e os lançamentos a crédito no “caixa” da Fernandes & Nina Lda. não eram subsumíveis no conceito fiscal de custos de exercício, art.º 26º n.ºs 1 e 4 CCI, por falta de suporte documental do lançamento contabilístico e de prova testemunhal credível,

E que, por isso, aqueles valores integravam antes a tipologia da incidência real do imposto de doações (art.º 3º §1 do CÍSSD) e a impugnada liquidação adicional constituía antes acto tributário juridicamente válido e eficaz, circunstância que demandou a decretada procedência do recurso da Fazenda Pública e a consequente revogação da sentença do TT de 1ª Instância que disparmente decidira.

Como vem de relatar-se é contra o assim decidido que se surge agora a Impugnante, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional.

E, tudo visto, designadamente atentando no conteúdo impugnatório levado à conclusão a) importa se adiante que lhe assiste razão, razão que há-de determinar a revogação do sindicado julgado apenas no que concerne à impugnação subjacente ao presente recurso jurisdicional e na medida desta.

Sustenta a Recorrente, em síntese e fundamentalmente, que tendo deduzido impugnação judicial contra a questionada liquidação de imposto sobre as doações, com base também na invocada ilegalidade decorrente da alegada insuficiente fundamentação ou contradição entre os fundamentos e o acto tributário sindicado, o Tribunal a quo ao dar provimento ao recurso da Fazenda Pública que apreciava e esta interpusera da sentença do TT de 1ª Instância, considerando, nos exactos termos em que julgou e perante a factualidade que, mediante cuidada reapreciação, fixou, não procederem os vícios de fundo assacados àquele acto pela Impugnante e ora Recorrente (inexistência dos factos tributários e violação da lei tributária), não poderia, sem prévia apreciação e decisão sobre o também invocado e ainda não apreciado vício de forma por alegada deficiência de fundamentação do questionado acto tributário de liquidação do controvertido imposto sobre as doações, julgar de todo e sem mais improcedente a impugnação judicial.

E compulsados os autos importa se conclua, sem margem para quaisquer dúvidas, que assim se verificou ocorrer.

Na verdade, na 1ª Instância, a aqui Recorrente logrou obter ganho de causa sem que, para tanto, na economia da decisão proferida, fosse efectiva e directamente apreciada e decidida a também invocada ilegalidade decorrente da alegada deficiente fundamentação do acto tributário judicialmente impugnado, quiçá por ter sido considerado ou resultado prejudicada no seu conhecimento em face da procedência da impugnação judicial que decretou,

Questão que, depois, no Tribunal Central Administrativo, como emerge do relato que antecede e os próprios termos do aliás douto acórdão inequivocamente evidenciam, também ali não constituiu objecto de ponderação, apreciação e consequente pronúncia decisória, sem que, para tanto e ao menos expressamente, fosse convocada qualquer razão ou justificação.

Apreciação e pronúncia decisória que ao tribunal a quo cumpria efectuar, nos precisos termos do estatuído pelo art.º 715º, n.ºs 2 e 3, do CPC, aqui aplicável ex vi do disposto no art.º 2º al. e) do CPPT.

Sobre o controvertido ponto estabelecem os indicados preceitos da lei adjectiva comum.

2. *Se o tribunal da recorrido tiver deixado de conhecer certas questões, designadamente por as considerar prejudicadas pela solução dada ao litígio, a Relação, se entender que a apelação procede e nada obsta à apreciação daquelas, delas conhecerá no mesmo acórdão em que revogar a decisão recorrida, sempre que disponha dos elementos necessários.*

3. *O relator, antes de ser proferida decisão, ouvirá cada uma das partes, pelo prazo de 10 dias.*

Este era e é, pois, o regime processual aplicável à situação ajuizada, Uma vez que, salvo melhor entendimento e ao contrário do sustentado pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo, o invocado regime processual emergente do disposto no art.º 684º-A do CPC apenas lograria efectiva aplicação

ao caso dos autos se, sobre o indicado fundamento da impugnação judicial (vício de forma decorrente da alegada deficiente fundamentação) tivesse a aqui Recorrente decaído na sentença da 1ª Instância - cfr. neste sentido os acórdão de 19.05.1999, recurso n.º 22.940 e de 10.02.1999, recurso n.º 13.359, in *AP DR* de 19 de Junho de 2002, pag. 1923 e de 23.05.2002, pag. 637, respectivamente -.

Termos em que acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional, revogando, na medida da presente impugnação jurisdicional, o sindicado acórdão para, nos apontados termos, proceder à necessária apreciação e decisão sobre a identificada questão.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Novembro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 12 de Novembro de 2003.

Assunto:

SISA. Prescrição. CPT. CIMSISDD. Dec.-Lei n.º 119/94, de 7/5.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Antes da vigência do Decreto-Lei n. 119/94, de 7/5, o prazo de prescrição do imposto de sisa era de 20 anos.

II — Tal prazo passou a ser de 10 anos com a nova redacção do art. 180º do CIMSISDD, operada pelo citado Dec.-Lei.

Recurso n.º 1169-03-30, em que são recorrente a Norma Rugo In Jorger e recorrida a Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 — **NORMA RUGO IN JORGER**, identificada nos autos, opôs-se a uma execução que contra si reverteu.

O M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Leiria julgou a oposição parcialmente procedente.

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

A) Nos termos do disposto no art. 48º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, o prazo de prescrição nos impostos de obrigação única começa a correr da data em que o facto tributário ocorreu.

B) Os factos tributários respeitantes aos conhecimentos de sisa n.ºs 18, 22, 23 e 25, verificaram-se respectivamente em 13.10.92, 06.04.92, 22.01.92 e 08.09.92.

C) A notificação do responsável subsidiário verificou-se em 18/10/2002.

D) Às situações em apreço, nos termos do disposto no art. 5º, n.º 1 do DL. 398/98, de 17.12, o antigo prazo prescricional.

E) Entre as datas constantes dos conhecimentos de sisa n.ºs 18, 22, 23 e 25, e a data da notificação do despacho de reversão decorreram já dez anos.

F) As dívidas a que respeitam os conhecimentos 18, 22, 23 e 25, encontram-se extintas por prescrição, assim devendo ser declarado.

Não houve contra-alegações. Neste STA, o EPGA defende que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — São os seguintes os factos provados:

1. Foi instaurado processo de execução fiscal contra JMJ — Consultores e Investimentos, Ld., para pagamento de dívidas de IVA respeitante aos anos de 1991, 1992 e 1995 a 1999; IRC dos anos de 1991 e 1992; Contribuição Autárquica SISA dos anos de 1989 a 1992; Imposto de Selo e Centro Regional de Segurança Social de Leiria dos anos de 1993 e 1995.

2. Os conhecimentos de SISA juntos aos autos referem-se a aquisições feitas nos anos de 1989, 1990, 1991, e 1992.

3. A certidão de dívida de IRC n.º 21-B respeita a imposto do ano de 1991 e foi liquidado em 1995.

4. A devedora principal aderiu ao esquema de pagamento das dívidas instituído pelo Dec.-Lei 225/94, de 5/9, tendo pago três prestações, e também ao Dec.-Lei 124/96, de 10/8, tendo pago quatro prestações.

5. A sociedade “JMJ — Consultores de Investimentos Lda.” encontra-se matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Alcobça com o n. 1440/890608, da qual foi gerente, desde a sua fundação, o Sr. Karl Andreas Rudof Jorger, casado com Norma Rugo in Jorger.

6. O Sr. Karl Andreas Rudof Jorger faleceu no dia 3 de Outubro de 1997, tendo-lhe sucedido a cônjuge e dois filhos.

7. Verificada a inexistência de bens da sociedade para satisfazer as dívidas tributárias, foi ordenada a notificação da oponente para exercer o direito de audição prévia com vista à emissão do despacho de reversão, nada tendo dito no prazo legal concedido.

8. Em consequência foi proferido douto despacho ordenando a reversão da execução contra os responsáveis subsidiários e contra a ora oponente.

9. A oponente foi citada por carta registada com aviso de recepção, recebida pela oponente no dia 18/10/2002.

3 — Sendo estes os factos, vejamos agora o direito.

Como refere a recorrente, a questão a solucionar é exactamente esta: As dívidas correspondentes aos conhecimentos de sisa n.ºs 18, 22, 23 e 25, prescreveram?

Vejamos.

Tais dívidas reportam-se ao ano de 1992.

A recorrente defende que ocorreu a falada prescrição.

Outra e diversa é a perspectiva do M.º Juiz.

A resposta àquela questão depende desde logo da data da ocorrência dos factos tributários.

Já vimos que os mesmos ocorreram no ano de 1992.

O M.^{mo} Juiz refere — e bem, atentos os diversos prazos aplicáveis (no CPT e na LGT) — que é aplicável, quanto à prescrição, o CPT, cujo n.º 1 do art. 34º, estipula que “a obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei”. Isto tendo em conta o comando do art. 297º do CPC.

Mas a questão não se esgota aqui.

Na verdade, à data da ocorrência dos factos tributários, o Código da Sisa impunha um prazo prescricional diverso, especial e mais dilatado.

Na verdade, à data (ano de 1992), o prazo de prescrição da sisa, era de 20 anos.

Dispunha então o corpo do artigo 180º do CIMSISDD:

“A sisa e o imposto sobre as sucessões e doações prescrevem nos termos do art. 27º do Código de Processo das Contribuições e Impostos.»

E, como é sabido, o prazo fixado nesse normativo do CPCI era de 20 anos.

Só com o Decreto-Lei n.º 119/94, de 7/5, é que tal prazo é alterado. Escreve-se no preâmbulo do diploma:

“... Por outro lado, reduz-se para 10 anos o prazo de caducidade da liquidação da sisa e do imposto sucessório e *harmoniza-se o prazo de prescrição com o previsto no Código de Processo Tributário*”.

E o texto legal (a palavra “*harmoniza-se*”) significa que até aí o prazo de prescrição era o do CPCI (20 anos).

Na decorrência aliás do art. 4º do DL n.º 154/91, de 23/4 (que aprovou o Código de Processo Tributário), que dispunha:

“Os novos prazos de caducidade e prescrição só serão aplicáveis à sisa e ao imposto sobre as sucessões e doações após introdução no respectivo código das normas necessárias de adaptação”.

Havendo que atentar no disposto no art. 3º da Lei n.º 37/90, de 10/08 (que é a lei de autorização legislativa).

Dispõe o citado art. 3 que serão “fixados prazos gerais de 10 anos para a prescrição das obrigações tributárias e de 5 anos para a caducidade da liquidação de impostos”.

E daí que o corpo do citado art. 180º do CIMSISDD tenha passado a ter a seguinte redacção:

“O imposto municipal de sisa e o imposto sobre sucessões e doações prescrevem nos termos do artigo 34º do Código de Processo Tributário”.

Ou seja, só a *partir da vigência* da nova redacção do corpo do art. 180º do CIMSISDD, é que o prazo de prescrição da sisa passou a ser de 10 anos.

Vale isto por dizer, face ao probatório, que não ocorre a alegada prescrição.

Por não terem decorridos 10 anos.

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

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

Lisboa, 12 de Novembro 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queirós*.

Acórdão de 12 de Novembro de 2003.

Assunto:

Recurso jurisdicional de decisão de tribunal tributário de 1.ª instância. Matéria de facto. Tribunal competente.

Doutrina que dimana da decisão:

Invocando o recorrente, nas alegações do recurso jurisdicional interposto de decisão de tribunal tributário de 1.ª instância, factos que ali não foram dados por provados, o Supremo Tribunal Administrativo não é competente, em razão da hierarquia, para o apreciar, por não versar, exclusivamente, matéria de direito.

Recurso n.º 1215/03, em que são recorrente Maria Adelina Ferreira Basto, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Baeta Queiroz.

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

1.1. **MARIA ADELINA FERREIRA BASTO**, residente no Porto, recorre do despacho da M.^{ma} Juíza da 2ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que indeferiu o seu pedido de concessão do benefício de apoio judiciário, «na modalidade de dispensa de taxa de justiça e custas», formulado em processo de impugnação judicial.

Formula as seguintes conclusões:

«1ª)

Para provar a sua insuficiência económica, a recorrente, no requerimento de apoio judiciário por si apresentada, juntou um atestado passado pelo Ex.^{mo} Presidente da Junta de Freguesia do Bonfim em 29/06/2000 e arrolou testemunhas.

2ª)

Tal atestado é um documento autêntico, pelo que a sua força probatória só pode ser ilidida com base na sua falsidade, o que não foi arguido nem declarado nestes autos.

3ª)

Faz pois prova plena daquilo que atesta (Cód. Civil, art.º 371º, n.º 1).

4ª)

Para atestar o que atestou, tal documento baseou-se não só nas declarações da requerente, mas também em documentos arquivados.

5ª)

Como vem dos arts. 22º a 43º da petição de impugnação, o estabelecimento comercial da requerente dá prejuízo.

6ª)

Assim sendo, mister é concluir que a recorrente goza da presunção de insuficiência económica, estatuída pelo art.º 20º, n.º 1, al. c), do Dec.-Lei n.º 387-13/87, de 29/12.

7ª)

Pelo que, ao indeferir o pedido de apoio judiciário formulado pela recorrente, o duto despacho recorrido violou, salvo o devido respeito, o disposto no artº 20º, n.º 1, al. c), do Dec. Lei n.º 387-13/87, de 29/12.

8ª)

Deve, na procedência do recurso ser o duto despacho recorrido a ser revogado por ofender o estatuído no artº. 20º, n.º 1, al. c), do Dec.-Lei n.º 387-B/87, de 29/12.

9ª)

Quando assim se não entenda, ser a douda sentença recorrida declarada nula por padecer do vício de excesso de pronúncia nos termos do disposto no artº. 668º, n.º 1, al. d), do Cód. Proc. Civil, já que decidiu sem ouvir as testemunhas arroladas pela recorrente».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. A Ex.^{ma} Juíza manteve o seu despacho.

1.4. O Ex.^{mo} Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, não sendo este o Tribunal competente para o apreciar.

1.5. A recorrente, notificada para se pronunciar sobre a questão levantada pelo Ministério Público, nada disse.

1.6. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juízes-Adjuntos.

2. O despacho recorrido é do seguinte teor:

“A impugnante requereu o benefício do apoio judiciário, na modalidade de dispensa de taxa de justiça e custas.

Para o efeito alegou não auferir qualquer remuneração e viver com o marido, a quem foi retirada a pensão de reforma por invalidez, pelo que invocou a presunção do art. 20º, n.º 1, al. c), do Dec.-Lei n.º 387-B/87, de 29.12.

A Fazenda Pública não contestou.

O M.º P.º pronunciou-se pelo indeferimento da pretensão.

Decidindo:

Com a atribuição do benefício do apoio judiciário instituído pelo Dec.-Lei n.º 387-8/87, de 29.12 (diploma a atender sempre que citarmos disposições legais sem menção de origem), pretende-se que a ninguém seja impedida ou dificultada a defesa dos seus direitos nem o acesso aos tribunais em virtude de insuficiência de meios económicos para o efeito: art. 1º.

O requerente de apoio judiciário deve alegar sumariamente os factos pertinentes à demonstração da sua carência ou insuficiência de rendimentos, oferecendo logo todas as provas: arts. 22º e 23º.

Resulta ainda do art. 23º, conjugado com o art. 20º, que duas hipóteses são contempladas no atinente à alegação e prova os factos: ou o requerente invoca uma das presunções legais de insuficiência económica, ou não.

a)- Não invocando a presunção legal, deve alegar discriminadamente quais os seus rendimentos, encargos (pessoais e de família), contribuições e impostos; neste caso, dispensa-se o requerente de oferecer prova e, concomitantemente, confere-se ao julgador o poder, discricionário, de investigar a exactidão dos factos alegados: n.ºs 2, 3 e 4 do art. 23º e art. 29º.

b)- invocando uma das presunções do art. 20º, quanto à alegação factual, bastará a alegação da situação em causa; quanto aos meios de prova, deve invocá-los logo na petição: arts. 20º e 23º, n.º 1, e 2.

Ainda quanto a esta segunda hipótese, cremos poder dizer-se que a indicação dos meios de prova se reporta à prova dos factos integradores de que se está em determinada situação e não à prova dos factos conducentes à conclusão ou ao conceito de insuficiência económica.

É o que resulta da conjugação dos preceitos legais em análise e da unidade e coerência do sistema jurídico.

Não podemos esquecer que, nos termos do art. 344º, n.º 1, do Código Civil (CC), o ónus da prova inverte-se quando há presunção legal; ora, o art. 20º refere-se a situações ou circunstâncias da vida e não a factos. E, como refere Rodrigues Bastos em anotação ao referido art. 344º, «... a lei, tendo em consideração certas circunstâncias, dispensa de toda a prova aquele que reclama um direito contra outrem, ... em tal caso o litigante só tem de fazer a prova de que se encontra na situação prevista na lei; ...» (destaque nosso).

Reportando-nos ao caso em concreto:

- foi o pedido deduzido em 17.07.2000.

- a recorrente invocou a presunção do art. 20º, n.º 1, al. c). para além disso, alegou não auferir qualquer remuneração da sua actividade de indústria hoteleira e viver com o marido, ao qual foi retirada a pensão que auferia de reforma por invalidez.

- pagar de renda do estabelecimento comercial e da sua casa, a quantia de 133.995\$00 mensais.

Para prova, juntou o atestado da Junta de Freguesia (fls. 32) onde se declaram tais factos invocando-se como razões de ciência "(...) conforme declarações prestadas pela requerente e em documentos arquivados (...)".

Assim, desde logo tal documento pouco ou nenhum valor probatório assume uma vez que a única coisa que atesta é que a requerente prestou tais declarações ficando por se apurar a veracidade das mesmas.

Por outro lado, perante tal situação de facto, cremos que seria pertinente a pergunta: se marido e mulher não auferem qualquer remuneração e/ou pensão, de que vivem então, mormente tendo um filho e pagando de renda 134 contos mensais?

Esqueceu-se a requerente que, pese embora eventualmente não aufera remuneração da sua função de gerente, o certo é que explora um restaurante, actividade da qual forçosamente extrai algum lucro, o qual integra a noção de rendimento.

Assim, considera-se não provado de que se encontra nessa situação.

Por fim, temos que atender ao valor do processo pois a (in)suficiência económica da impugnante deve ser avaliada na conjugação dos meios económicos com o custo da acção.

Ora, atendendo a que a impugnação tem o valor de 449.658\$00, os custos inerentes rondarão os 119,71 euros, quantia que temos de considerar irrisória ou pelo menos bem dentro das possibilidades económicas de quem explora uma actividade comercial.

Por todo o exposto e atendendo a que a impugnante não provou factos integradores da invocada presunção de insuficiência económica, impõe-se a negação do requerido benefício.

Consequentemente, ao abrigo dos preceitos legais citados, e ainda dos arts. 7º, 15º, 19º e 31º, indefere-se ao benefício pretendido».

3. Importa começar por verificar se este é o Tribunal competente para apreciar o recurso jurisdicional para aqui interposto.

A questão vem suscitada pelo Ex.^{m.º} Procurador-Geral Adjunto, que entende não ser o Tribunal o competente, em razão da hierarquia, por o recurso não ter exclusivo fundamento em matéria de direito.

Como se sabe, o legislador distribuiu a competência para apreciar os recursos interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1.^a instância, entre o Tribunal Central Administrativo (TCA) e o Supremo Tribunal Administrativo (STA), segundo este critério: o TCA é competente quando as questões colocadas no recurso sejam só de facto, ou de facto e de direito; o STA é competente quando as questões postas sejam, exclusivamente, de direito. É o que resulta do disposto nos artigos 32.^º, n.º 1, alínea b), 33.^º, n.º 1, 41.^º, n.º 1, alínea a), e 42.^º, n.º 1, alínea a), todos do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF).

No caso vertente, aponta o Ex.^{m.º} Procurador-Geral-Adjunto que a recorrente alega, nas conclusões das suas alegações, além do mais, que o atestado que juntou ao processo «faz pois prova plena daquilo que atesta»; que «o estabelecimento comercial da requerente dá prejuízo», e que «(...) a douda sentença recorrida (...) decidiu sem ouvir as testemunhas arroladas pela recorrente».

Trata-se de questões não abordadas na decisão recorrida.

E basta determo-nos na afirmação segundo a qual «o estabelecimento comercial da requerente dá prejuízo» para ver, claramente, que a recorrente invoca, pretendendo dele retirar efeitos, um facto não tido em conta na decisão sob recurso.

Da relevância dos factos invocados no recurso para a sua decisão não se cuida agora, pois, como é jurisprudência firme, para aferir da competência do STA para conhecer dos recursos directamente interpostos de decisões da 1.^a instância, não importa se os factos invocados no recurso interessam, ou não para decidir a causa. O que releva é que eles sejam alegados, pois, sendo-o, já o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, sendo ao tribunal competente que caberá avaliar da projecção de tais factos.

Assim, no nosso caso, pelas razões expostas, o Tribunal de recurso é colocado perante uma controvérsia acerca dos factos. Consequentemente, o recurso não tem exclusivo fundamento em matéria de direito.

Já se viu que este STA só é competente para conhecer dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões de tribunais tributários de 1.^a instância se eles tiverem exclusivo fundamento em matéria de direito. Se em discussão estiver, também, matéria de facto, competente é, antes, o TCA. Vejam-se as já aludidas disposições dos artigos 21.^º, n.º 4, 32.^º, n.º 1, alínea b), e 41.^º, n.º 1, alínea a), do ETAF.

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

Custas a cargo da recorrente, com cem euros de taxa de justiça e 50% de procuradoria.

Lisboa, 12 de Novembro de 2003. — *Baeta Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 12 de Novembro de 2003.

Assunto:

Emolumentos notariais. Acção para reconhecimento de direitos ou interesses legítimos. Impugnação judicial. Revisão do acto Tributário. Direito Comunitário. Princípios da equivalência e da efectividade.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo constitui um meio complementar dos restantes meios previstos no contencioso tributário, apenas podendo ser proposta quando for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse respectivos, face à globalidade dos primeiros reclamação ordinária, impugnação judicial, revisão do acto tributário e recurso contencioso.*

2 — *Face à globalidade dos respectivos e preditos meios de reacção, não resultam prejudicados os princípios da equivalência e da efectividade vigentes no direito comunitário.*

Recurso n.º 1237/03-30. Recorrente: Corticeira Amorim Indústria S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{m.º} Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por CORTICEIRA AMORIM -INDÚSTRIA, SA, da sentença do TT de 1.^a Instância de Aveiro, proferida em 28-02-02, na medida em que julgou improcedente a acção para reconhecimento de um direito, relativa às liquidações de emolumentos efectuadas em 12Jul, 08Nov95 e 19Jan96.

Fundamentou-se a decisão, em que a dita acção não é, nos termos do art.º 145.º, n.º 3, do CPPT, o meio mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido mas, antes, a impugnação judicial.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 — O entendimento do Ex.^{m.º} Juiz *a quo* sobre o carácter residual desta acção está de todo ultrapassado pela mais recente doutrina e jurisprudência como acima se expôs, já que o cabimento desta acção não depende de haver ou não outros meios contenciosos que assegurem a tutela efectiva do direito ou interesse em causa.

2 — A regra do art.º 69º da LPTA (semelhante à norma do 165º do CPT ora em análise), não consagra um meio processual residual ou complementar que vigorava até à Revisão Constitucional de 8 de Julho de 1998.

3 — A lei constitucional após aquela data tornou evidente que o art.º 69º, n.º 2, da LPTA e consequentemente o art.º 165º, n.º 2, do CPT deverá considerar-se inconstitucional.

4 — Tal sentença viola ainda o princípio constitucional da plenitude da garantia jurisdicional administrativa, ao condicionar desta forma esta acção à adopção de meios específicos de impugnação. A autonomização do direito de acesso à justiça impõe constitucionalmente

a institucionalização de acções a título principal e não meramente subsidiário.

5 — Contraria ainda os princípios de direito comunitário da equivalência e da efectividade.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente, substituindo-se e revogando-se a douta sentença do Tribunal *a quo* por outra que mande fazer seguir os trâmites processuais subsequentes da presente acção.”

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, “nos termos da jurisprudência pacífica da secção, tirada em numerosos casos idênticos” que cita.

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

Em sede factual, vem apurado que:

— No dia 12 de Julho de 1995, por ocasião da celebração de escritura pública de aumento de capital e alteração do pacto social, a impugnante foi debitada pelo 1º Cartório Notarial de Santa Maria da Feira, pela quantia de 3 006 000\$00, correspondente acréscimo de emolumentos sobre inscrições de valor determinado;

— No dia 19 de Janeiro de 1996, por ocasião da celebração de escritura pública de compra e venda de um imóvel, a impugnante foi debitada pelo 1º Cartório Notarial de Santa Maria da Feira, pela quantia de 57 000\$00, correspondente acréscimo de emolumentos sobre inscrições de valor determinado;

— No dia 20 de Abril de 1998, por ocasião da celebração de escritura pública de compra e venda de um imóvel, a impugnante foi debitada pelo 1º Cartório Notarial de Santa Maria da Feira, pela quantia de 20 000\$00, correspondente acréscimo de emolumentos sobre inscrições de valor determinado;

— Tais montantes foram apurados através da aplicação dos artigos 4º e 5º da Tabela de Emolumentos anexa ao Código de Notariado, aprovado pelo DL 397/83, de 2 de Novembro, com as alterações introduzidas pelas Port. 378/87, de 5 de Maio, 575/89, de 26 de Julho, e 1046/91, de 12 de Outubro, e DL 227/94, de 8 de Setembro;

— O montante de 3 016 000\$00 foi pago pela impugnante em 12 de Julho de 1995;

— O montante de 57 000\$00 foi pago pela impugnante em 8 de Novembro de 1995;

— O montante de 156 000\$00 foi pago pela impugnante em 19 de Janeiro de 1996;

— O montante de 20 000\$00 foi pago pela impugnante em 20 de Abril de 1998;

— A presente impugnação foi instaurada em 22 de Setembro de 1998.”

Vejamos, pois:

A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, previsto no artº 145º do CPPT, insere-se na necessidade de tutela judicial efectiva, postulada no artº 268º, nº 4, da Constituição da República.

Tais acções, como tem sido acentuado na jurisprudência e na doutrina, assumem um carácter complementar, que não alternativo ou subsidiário, só podendo ser utilizadas quando forem o meio mais adequado para assegurar essa tutela, de modo plenamente eficaz e efectivo.

O que aliás logo resulta do disposto no nº 3 do mesmo artº 145º: “as acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio pro-

cessual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz, e efectiva do direito” respectivo.

É o que se tem designado por teoria do alcance médio.

Cfr., desenvolvidamente, sobre o ponto, Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 3ª edição, pág. 694 e segs.

Como se refere no Ac. do TC nº 435/98, de 16/7/98 in *D. Rep.*, 2ª, de 10/12/98, pág.17.477.

«O legislador constitucional pretendeu assim criar, na quadro da justiça administrativa, um modelo garantístico completo, de forma a facultar ao administrado, uma tutela jurisdicional adequada sempre que esteja em causa um interesse ou direito legalmente protegido.

Porém, não pode afirmar-se que o legislador constitucional tenha pretendido uma duplicação dos mecanismos contenciosos utilizáveis. Com efeito, o que decorre do nº 5 do artº 268º da Constituição é que qualquer procedimento da Administração que produza uma ofensa de situações juridicamente reconhecidas tem de poder ser sindicado jurisdicionalmente. É nesta total abrangência da tutela jurisdicional que se traduz a plena efectivação das garantias jurisdicionais dos administrados.»

Cfr, ainda, Vasco Pereira da Silva, *Em busca do Acto Administrativo Perdido*, 1996, pág. 666.

Ora, nos autos, está em causa uma liquidação de emolumentos notariais.

Contra o que o contribuinte podia reagir, desde logo, — através da impugnação judicial que é o meio contencioso adequado para obter tutela judicial contra actos de liquidação de tributos, no contencioso tributário.

Como podia igualmente fazê-lo através de reclamação graciosa e de pedido de revisão do acto tributário, esta no prazo alargado de quatro anos, ut artº 78º da LGT, com o inerente recurso contencioso em caso de indeferimento, para obter a restituição do tributo alegadamente ilegal.

Não pode, pois, dizer-se que, no caso concreto, a acção proposta seja o meio mais adequado para assegurar ao contribuinte a “tutela plena, eficaz e efectiva” do direito pretendido fazer valer através da presente acção, uma vez que os meios processuais acima referidos permitiam perfeitamente concretizar tais objectivos.

De outro modo, estaria irremediavelmente prejudicado o carácter “complementar” das ditas acções, carácter assegurado pelo vocábulo “apenas” inserto no dito nº 3 do artº 145º do CPPT.

Como refere Jorge de Sousa, *cit.*, pág. 700/702: a “possibilidade de utilizar a acção para obter o reconhecimento judicial de um direito não reconhecido, por força da referida regra da complementaridade, estará condicionada à inexistência de outro meio contencioso, que permita assegurar adequadamente a obtenção dos efeitos jurídicos pretendidos”.

”Assim, à face do preceituado no nº 3 deste artº 145º, só quando, por estes meios, não for possível obter uma tutela judicial efectiva, nos termos atrás indicados, poderá utilizar-se a acção para obter a tutela judicial do direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

Por outro lado, como já aliás resulta do exposto, não se está a contrariar “o princípio constitucional da plenitude da garantia jurisdicional administrativa” Este, como assinala Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, pág. 467, citado pelo recorrente, significa que “a qualquer ofensa de direitos ou interesses

legalmente protegidos e a qualquer ilegalidade da administração deve corresponder uma forma de garantia jurisdicional adequada (artigos 268/4 e segs.)"; e, por outro lado, a revisão constitucional de 1997 "consagrou definitivamente a eliminação do clássico princípio da tipicidade das formas processuais de contencioso administrativo e a relativização do princípio tradicional da decisão prévia".

Todavia, como acima se disse, a acção para reconhecimento de um direito não tem agora, segundo a mais moderna jurisprudência e doutrina, qualquer carácter subsidiário mas, antes, complementar.

O *punctum saliens* da questão é a concretização da tutela jurídica efectiva que, no caso, é plenamente assegurada pela impugnação judicial.

O exposto, constitui, aliás, jurisprudência uniforme deste STA.

Cfr., por todos, os Acds. de 02-07-03 Rec. 1905/02, 26-03-03, Rec. 164/03, 12-03-03, Recs. 163/03, 1517/02, 1908/03 e 1907/02, 26-02-03, Rec. 1906/02, 12-02-03 Rec. 1516/02, e 29-01-03, Rec. 1514/02.

Não há, por outro lado, violação do direito comunitário.

O princípio da equivalência como resulta dos Acds do TJCE de 15/09/98, Procs. C-231/96 e C-260/96 pressupõe que, tratando-se do mesmo tipo de imposição, o tipo ou meio processual controvertido se aplique indiferentemente tanto à violação do direito comunitário como do direito interno, sem que seja obrigatória a aplicação do regime mais favorável.

Ora, não faz o nosso direito qualquer distinção a tal propósito: os meios de reacção são os mesmos.

E respeitam também o princípio da efectividade que proíbe o carácter impossível, excessivo ou até particularmente difícil do respectivo uso, porventura, desde logo, por aplicação de prazos curtos de caducidade daqueles.

Na verdade, no direito nacional, o contribuinte pode reagir através de reclamação graciosa, impugnação judicial da liquidação, da própria oposição à execução em certos casos e, ainda, do pedido de revisão do acto tributário, este no prazo alargado de 5 anos e "no decurso do processo de execução fiscal", ut artº 94º do CPT, seguida da impugnação contenciosa de eventual indeferimento.

É este, aliás, o entendimento do TJCE como se vê do seu acórdão de 17/11/98, Proc. C-228/96 in *Colectânea de Jurisprudência*, 1998, 17141:

"Na ausência de regulamentação comunitária em matéria de restituição de impostos nacionais indevidamente cobrados, compete à ordem jurídica interna de cada Estado Membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regulamentar as modalidades processuais dos recursos jurisdicionais destinados a assegurar a protecção dos direitos que o direito comunitário garante aos particulares, desde que, por um lado, essas modalidades não sejam menos favoráveis que aquelas que dizem respeito a recursos similares de natureza interna (princípio da equivalência) e, por outro, que não tornem, na prática, impossível ou extremamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (princípio da efectividade).

Quanto ao princípio da efectividade é compatível com o direito comunitário, a fixação de prazos razoáveis de recurso, sob pena de caducidade no interesse da segurança jurídica que protege ao mesmo tempo o contribuinte e a administração em causa. Com efeito, tais prazos não são de natureza a tornar praticamente impossível ou extremamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem ju-

ridica comunitária. Para este efeito, um prazo nacional de caducidade de três anos, que corre a contar da data do pagamento impugnado, parece razoável.

O respeito do princípio da equivalência pressupõe, por sua vez, que a modalidade em discussão se aplica indiferentemente aos recursos fundamentados na violação do direito comunitário e àqueles fundados na violação do direito interno quando se trata do mesmo tipo de impostos ou taxas. Este princípio não pode, em contrapartida, ser interpretado como obrigando um Estado Membro a estender, ao conjunto das acções de restituição, de impostos ou taxas cobrados em violação do direito comunitário, o seu regime de restituição mais favorável. Assim, o direito comunitário não se opõe a que a legislação de um Estado Membro contenha, ao lado de um prazo de prescrição de direito comum aplicável às acções de repetição do indevido entre particulares, modalidades particulares de reclamação e de recurso jurisdicional menos favoráveis para a impugnação de impostos e outras imposições. Só seria diferente se essas modalidades fossem aplicáveis apenas às acções para restituição desses impostos ou imposições que fossem fundadas no direito comunitário.

Daqui resulta que o direito comunitário não se opõe à aplicação de uma disposição nacional visando substituir, para o conjunto das acções de restituição em matéria aduaneira, um prazo especial de prescrição, de 5 e depois de 3 anos, ao prazo ordinário de prescrição de dez anos previsto para a acção de repetição do indevido, uma vez que este prazo de caducidade, que é análogo àquele já previsto para diferentes imposições, se aplica da mesma maneira às acções de restituição que se fundam no direito comunitário e àqueles que se fundam no direito interno".

É, aliás, no sentido exposto, igualmente uniforme a jurisprudência deste tribunal.

Cfr., por todos, os citados Acds. de 26-03-03, Rec. 164/03, 12-03-03 Rec. 163/03, e 29-01-03, Rec. 1514/03.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 70%.

— Lisboa, 12 de Novembro de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 12 de Novembro de 2003.

Assunto:

Ausência de fixação dos factos provados.

Doutrina que dimana da decisão:

A não fixação pelo Tribunal Central Administrativo dos factos provados em que assentou a decisão de revogar a sentença impede este Supremo Tribunal Administrativo de apreciar a questão de direito, pelo que tem de ser anulado oficiosamente tal acórdão, atento o artigo 712º nº4 do Código de Processo Civil.

Recurso n.º 1244/03-30, em que são recorrente António Teixeira Rego recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

António Teixeira Rego impugnou judicialmente no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo a liquidação de IVA e juros compensatórios que lhe foram liquidados.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente e anulada a liquidação.

Não se conformando com tal decisão recorreu a Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo que concedeu provimento ao recurso, revogou a sentença e julgou improcedente a impugnação.

De tal acórdão recorreu então o impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1ª - O duto acórdão recorrido é nulo, por omissão de pronúncia - artº 668º, nº 1, al d), do C.P.C., *ex vi*, artº 102º, da LPTA, pois nem sequer abordou a transmissão de bens imóveis, ainda que sob a veste de permuta, que seria determinante para a exclusão *in limine* da prestação de serviços e a consequente não tributação em sede do IVA;

2ª - E não se encontra demonstrado nos autos, por outro lado, que o contrato ou "protocolo" em causa, tenha sido celebrado com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos, concretamente da tributação do IVA, na senda do artº 32º-A do CPT;

3ª - Da conjugação da cláusula quarta com a cláusula vigésima segunda, do contrato, que são as essenciais na sua regulamentação, induz-se, manifestamente, que nos encontramos perante um contrato de permuta, eivado, admita-se de um misto de acessão imobiliária industrial;

4ª - Foi o que as partes quiseram, à luz do princípio da liberdade contratual, entre nós consagrado no artigo 405º do Código Civil, aqui manifestado no seu número dois: "*As partes podem ainda reunir no mesmo contrato regras de dois ou mais negócios, total ou parcialmente regulados na lei*";

5ª - Sendo certo que tudo o resto, na regulamentação contratual, é meramente preparatório, não podendo cindir-se para efeitos de tributação, sob pena de violação dos princípios constitucionais da legalidade e da taxatividade, consagrados no artigo 103º, nº 2, da CRP;

6ª - Para que de contrato de prestação de serviços, na modalidade de empreitada, pudesse falar-se, era também essencial que no contrato em causa houvesse um preço e, imperativamente, em moeda corrente, o que não sucede;

7ª - Não nos encontramos, pois, em presença de um contrato de prestação e serviços, antes, sim, atento o contrato em si e a factualidade apurada, de um contrato de permuta, eivado, admita-se, de um misto de acessão imobiliária industrial;

8ª - Não sendo possível destacar os actos de construção e autonomizá-los, ainda que apenas sob o ponto de vista económico, pois são meros actos preparatórios do acto tributário que originou a liquidação de sisa e imposto sobre o rendimento;

9ª - De outro modo, a admitir-se a tributação em IVA de tais actos preparatórios ou, se quisermos, da "construção", estamos em presença de uma manifesta dupla tributação para uma só unidade negocial, com manifesta distorção das regras da concorrência;

10ª - O acórdão recorrido não fez, pois, uma correcta interpretação e aplicação da lei, tendo violado, entre outros, os artigos 13º e 103º, nº 2, da CRP, 9º, nº 31, do CIVA, 17º, als. b) e e), do CPT (certeza e segurança nas operações tributárias), e 405º, nº 2, do Código Civil.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso por no acórdão recorrido não ter sido fixada qualquer matéria de facto suficiente para permitir uma correcta qualificação do contrato como prestação de serviços (tributável em IVA) ou permuta e acessão industrial imobiliária (tributável em sisa).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Invoca a recorrente que o acórdão recorrido cometeu a nulidade de omissão de pronúncia por não ter apreciado se o contrato celebrado deveria ser qualificado como prestação de serviços não tributável em IVA. Como se vê do acórdão tal questão foi nele apreciada pelo que se não verifica a nulidade de omissão de pronúncia. Todavia, tal acórdão, que concedeu provimento ao recurso da Fazenda Pública, revogando a sentença e julgando a impugnação improcedente, não fixou quaisquer factos nem remeteu para os que vinham fixados pela 1ª instância, entrando logo na questão de saber se o acordo celebrado integrava ou não o conceito de prestação de serviços, vindo a concluir pela afirmativa. Ora para chegar a tal decisão teria de fixar os factos provados de que aquela resultasse. Carecendo este Supremo Tribunal Administrativo de competência para fixar a matéria de facto e não vindo ela fixada, não é possível apreciar da correcção ou não da decisão recorrida. É certo que no seu discurso o acórdão faz referência a factos constantes do clausulado de um acordo celebrado pelo impugnante mas tais referências avulsas não bastam para consubstanciar os fundamentos de facto em que a decisão de direito assenta. Antes de julgar de direito o Tribunal *a quo* tinha que apreciar os factos provados para neles fundamentar a decisão de direito. Não o tendo feito, terá o acórdão que ser anulado oficiosamente, atento o disposto nos artigos 659º, 712º, nº4, e 726º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* do artigo 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário, para que os factos sejam fixados de forma a servirem de base à questão de direito. Como refere Jorge de Sousa (Código de Procedimento e Processo Tributário - nota ao artigo 125º), "se o tribunal recorrido não fixou quaisquer factos, não existem condições para o Supremo Tribunal Administrativo levar a cabo a sua actividade".

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em anular o acórdão recorrido, devendo o Tribunal Central Administrativo proferir nova decisão, se possível pelos mesmos juízes desembargadores, no qual se fixem os factos provados e se decida em conformidade a questão de direito.

Sem custas.

lisboa, 12 de Novembro de 2003. — Vítor Meira (relator) — Alfredo Madureira — Brandão Pinho.

Acórdão de 12 de Novembro de 2003.**Assunto:**

Recurso jurisdicional proferido em processo inicialmente julgado por Tribunal Tributário de 1.ª Instância. Poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo.

Doutrina que dimana da decisão:

Em recurso jurisdicional interposto em processo inicialmente julgado por um tribunal tributário de 1.ª instância, o Supremo Tribunal Administrativo não pode alterar a factua-lidade fixada, nem censurar os juízos sobre factos feitos pelas instâncias.

Recurso n.º 1246/03. Recorrente J. Tavares da Costa & Filhos, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. J. Tavares da Costa & Filhos, S. A., com sede em Cruz da Mata, Mangualde, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que confirmou a sentença da 1.ª instância que, por seu turno, julgara parcialmente improcedente a impugnação do acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1994.

Formula as seguintes conclusões:

«1.º

As alegações, ao processo n.º 6073/01 — 2.ª Secção do Tribunal Central Administrativo, questionam, efectivamente, a matéria factual dada como provada em sede de Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu.

2.º

Os factos constantes do probatório da sentença recorrida, dada como provada nesta Secção do T.C.A. é, em outro recurso (versando a mesma matéria e os mesmos pressupostos), julgado em sentido contrário.

3.º

Este recurso n.º 6073/01 contém «prova evidente» que, por parte da recorrente, existiu contestação à matéria factual dada como provada.

4.º

Se alguma dúvida ainda existisse, este acórdão é portador do elemento necessário que a dissipa.

5.º

É portanto, neste mesmo Tribunal e Secção, que se encontra «provada» (em processo de recurso jurisdicional similar — só diferente no ano fiscal) que, a recorrente, questionou, desde sempre, a decisão recorrida, imputando, entre outros: Erro de Julgamento à Matéria de Facto.

6.º

Assim, quando a decisão do acórdão, com base no art.º 713.º, n.º 5, do C.P.C., tira conclusão apoiado no pressuposto de que: — ...ou seja,

tal contabilidade não tem o mérito de espelhar o resultado efectivo concreto, da realidade económico-financeira do respectivo exercício da contribuinte, em suma, pela contabilidade da impugnante não era possível apurar os reais custos e os reais proveitos, como também se fundamenta na sentença recorrida — está prejudicada.

7.º

Os elementos concretos dos autos e, os sucessivos acórdãos n.ºs 5895/01, 5991/01, 6068/01, 6067/01 e 5946/01 assim o confirmam.

Termos em que se solicita a revogação da sentença recorrida e em sua substituição se julgue procedente a impugnação e paralelamente se anule o acto tributário de liquidação de IRC, do exercício de 1994, face à manifesta ilegitimidade «por recurso a métodos indiciários nos termos da al. d) do n.º 1 do art.º 51.º do Código do IRC» e, por consequência, os respectivos juros compensatórios. Ao mesmo tempo, seja processado, à recorrente, os correspondentes juros indemnizatórios».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.ºs Juizes-Adjuntos.

3. A matéria de facto estabelecida é a seguinte:

«1.

Em consequência de uma acção de fiscalização levada a efeito à escrita/contabilidade do Impugnante, efectuada por funcionário afecto ao Serviço de prevenção e Inspeção Tributária da Direcção Distrital de Finanças de Viseu, foi alterada a matéria colectável do ano de 1994, por recurso aos métodos indiciários — relatório de fls. 39 a 158 junto ao processo n.º 92/97.

2.

Dou por reproduzido o teor do referido relatório.

3.

Daquela decisão apresentou a Impugnante reclamação para a comissão distrital de revisão, nos termos do artigo 84.º do Código de Processo Tributário — informação de fls. 33-34.

4.

A comissão de revisão, em 7-11-96, deliberou, por maioria (com o voto do vogal fazenda pública e do Presidente da Comissão) o indeferimento da reclamação — acta de fls. 30.

5.

Como vogal da Fazenda Pública interveio o Sr. José Alcides Bento — acta de fls. 30.

6.

O Sr. José Alcides Bento foi o coordenador do agente que procedeu à fiscalização, apondo no final do relatório um visto — fls. 61 do relatório.

7.

O Sr. José Alcides Bento testemunhou as declarações prestadas pelo Sr. Engenheiro António Tavares da Costa, na qualidade de sócio gerente ao tempo a que se reporta a fiscalização e administrador da Impugnante ao tempo das declarações — fls. 70 do relatório.

8.

Para apuramento das omissões à escrita de vendas ou prestações de serviços, foram consideradas todas as entradas a crédito, que não fossem transferências interbancos ou reformas de letras, claramente justificadas. E aos proveitos apurados foram abatidos custos estimados, proporcionais aos documentados e declarados — relatório da fiscalização.

9.

Aos proveitos apurados foram abatidos custos estimados, proporcionais aos documentados e declarados (fls. 49 e 50 do relatório).

10.

As entradas que a seguir se discriminam não correspondem a proveitos omitidos, por corresponderem a operações de carácter meramente financeiro, conforme resulta da prova pericial:

Banco Nacional Ultramarino

1) *Cheque da conta da escrita da sociedade para suprir dificuldade pontual e com regresso posterior, no valor de 107.000\$00;*

2) *25.08 — devolução do cheque de 12.08 60.000\$00;*

01.09 — reforma de letra 60.000\$;

3) *22.08 — transferência da conta da escrita da sociedade para suprir dificuldade pontual e com regresso posterior 600.000\$00;*

4) *31.10 — transferência da conta da escrita da sociedade para suprir dificuldade pontual e com regresso posterior 10.000\$00;*

5) *07.11 — cheque devolvido de 100.000\$00;*

cheque devolvido de 111.000\$00.

11.

Para a passagem aos métodos indiciários a AF fundou-se na seguinte factualidade, apurada em sede de exame à escrita e que não infirmada por qualquer outra prova posterior:

(...).

O controlo interno tem algumas deficiências, pois não tem contabilidade analítica, alguns produtos/serviços têm designações genéricas, mas isto essencialmente a nível de acessórios e reparações. É portanto um sistema complexo, só desmontável numa auditoria bastante prolongada.

(...).

Relativamente à movimentação de caixa, não existe um controlo diário, (pelo menos não nos foi exibido), que reflecta o seu saldo diário, mas tão somente o saldo agregado mensal, situação que obviamente, não permite o seu efectivo controlo.

(...).

Constata-se que existiram quatro contas bancárias as quais eram movimentadas por fluxos que correspondiam a movimentos não relevados na escrita da empresa. Esses fluxos a crédito, consubstanciavam omissões de vendas e Prestações de Serviços. A débito, materializavam os custos incorridos para gerar os proveitos omitidos e outros.

(...).

(Apresentava) documentos de despesa sem a identificação do consumidor, e de combustíveis da matrícula da viatura, mas de reduzido valor.

(...) doc de fls 169 e segs dos autos».

3.1. A escrita da ora recorrente foi objecto de exame pelos competentes serviços de inspecção da Administração Tributária, na sequência do qual houve lugar a fixação por métodos indiciários da matéria colectável para efeitos do IRC relativo ao exercício do ano de 1994. A comissão distrital de revisão indeferiu a sequente reclamação da recorrente. Teve, por último, lugar a correspondente liquidação.

A recorrente impugnou judicialmente o acto tributário de liquidação, invocando vários vícios, respeitantes à formação e funcionamento da comissão de revisão, à opção por métodos indiciários, e ao cálculo dos juros indemnizatórios.

A sentença do tribunal tributário de 1ª instância que em primeiro grau apreciou a impugnação julgou não verificados os vícios con-

cernentes à constituição e funcionamento da comissão de revisão, à opção por métodos indiciários, e ao cálculo dos juros indemnizatórios, mas entendeu que ocorrera erro ao «ter sido considerada como proveitos omitidos a quantia de 548.000\$00», «por corresponderem a operações de carácter meramente financeiro». Razão por que a sentença manteve a liquidação, excepto «na parte em que na determinação da matéria colectável considerou como proveitos omitidos à contabilidade a quantia de 548.000\$00».

O TCA, para onde desta sentença foi interposto recurso pela impugnante e ainda agora recorrente, negou-lhe provimento, considerando que se verificavam os pressupostos para a aplicação de métodos indiciários; que não fora irregular nem a formação nem o funcionamento da comissão de revisão; que não resultara provado que a matéria colectável fosse inferior à considerada pela Administração Fiscal, nem que fosse errado o critério por ela utilizado; e entendeu não apreciar o vício de falta de fundamentação invocado no recurso, por não ter sido suscitado na petição inicial e a sentença dele não ter conhecido.

No recurso interposto para este Supremo Tribunal Administrativo (STA) do acórdão do TCA, a recorrente questiona a factualidade apurada, pretendendo que dela resulta, ou devia resultar, não estarem reunidos os pressupostos para o apuramento da matéria colectável através de métodos indirectos, e invoca outros acórdãos do mesmo TCA que assim terão decidido, em caso similares, respeitantes a outros exercícios fiscais.

3.2. Nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância, como é o caso do presente, este STA apenas conhece de matéria de direito, conforme dispõe o nº 3 do artigo 21º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF).

Assim, e na medida em que a recorrente critica o julgamento quanto aos factos efectuado pelo TCA, estamos perante matéria necessariamente improcedente, já que este Tribunal não pode censurar os juízos de livre convicção formulados pelas instâncias quanto à factualidade.

Ora, a este respeito, o TCA julgou provado que a contabilidade da recorrente, «apesar de (...) regular e formalmente organizada, apresentava deficiências no controlo interno, não dispo de contabilidade analítica, apresentava produtos/serviços com designações genéricas ao nível dos acessórios e reparações, ausência de controlo diário da caixa, não permitindo o seu efectivo controlo e fazer passar por quatro contas bancárias que não eram de sua pertença, movimentadas por fluxos que correspondiam a movimentos não relevados na escrita da empresa, sendo que esses fluxos a crédito consubstanciavam omissões de vendas/prestações de serviços, e a débito, materializavam os custos incorridos para gerar os proveitos omitidos, inquinando o resultado alcançado através dela, ou seja, tal contabilidade não tem o mérito de espelhar o resultado efectivo, concreto, da realidade económica-financeira do respectivo exercício da contribuinte, em suma, pela contabilidade da impugnante não era possível apurar os reais custos e os reais proveitos, como também se fundamenta na sentença recorrida.

Face a tais anomalias, não permitindo através da contabilidade da impugnante apurar a verdadeira situação patrimonial da empresa e nem o resultado efectivamente obtido, não restava outro caminho à AF senão lançar mão de tais métodos indiciários, sob pena de be-

neficiar o infractor que não organiza a sua contabilidade de acordo com as regras legais previstas nos códigos tributários e comerciais, de molde a apurar e controlar o lucro tributável da sua actividade nesse exercício.

Aliás, não se percebe como se poderia proceder apenas a *correções técnicas* no apuramento da matéria colectável (...), quando o que se encontra em causa é uma falta generalizada de credibilidade da sua escrita comercial, especialmente ao nível dos proveitos e dos custos, pelos apontados vícios supra, que não uma ou outra operação mal contabilizada ou um outro proveito a acrescer ou um ou outro custo a não ser elegível, em que apenas haveria que os desconsiderar no apuramento da matéria colectável».

Ou seja, o TCA ajuizou, sem que transpareça qualquer dúvida acerca da sua convicção, que a escrita da recorrente enfermava dos erros e omissões que lhe apontou, e que, em consequência, não era possível apurar, com base nela, «os reais custos e os reais proveitos», isto é, «a verdadeira situação patrimonial da empresa e (...) o resultado efectivamente obtido».

E foi a este juízo que, por se inserir no campo dos factos, é, para este STA, inexpugnável, que o mesmo Tribunal aplicou o direito, designadamente, o artigo 51.º do Código do IRC, que transcreveu, para concluir que ocorriam os pressupostos de que a lei faz depender a possibilidade de calcular a matéria colectável mediante índices.

Conclusão que se mostra irrepreensível, face à apontada disposição legal, que permite à Administração apurar a matéria colectável através de métodos indiciários sempre que a contabilidade apresente irregularidades de organização ou execução, ou quando haja erros e inexactidões na contabilização das operações ou indícios fundados de que a contabilidade não reflecte a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido pelo contribuinte, de tal modo que não se torne possível, mediante simples correções, determinar a matéria colectável.

No que concerne ao critério adoptado para quantificar a matéria colectável, e ao valor a que se chegou, nada foi apurado, em sede de matéria de facto, que permita afirmar a incorrecção desse critério, ou o erro na quantificação da matéria colectável.

Daí que o TCA tenha concluído, ainda aqui sem que possa ser censurado, «que no exercício em causa de 1994 os proveitos e os custos tiveram a dimensão que ali foram fixados».

3.3. A dissidência da recorrente está, no essencial, em que, em outros processos idênticos, em que eram discutidas as mesmas questões de facto, relativas a outros exercícios, os tribunais chegaram a conclusões diversas daquelas que neste alcançaram.

As conclusões que retirou das alegações proferidas perante este STA evidenciam isso mesmo: neste, como naqueles outros processos, a recorrente sempre questionou o circunstancialismo de facto que a Administração Fiscal entendeu verificado, defendendo que não havia fundamentos para que a matéria colectável fosse apurada por métodos indirectos, e que não era ajustada à realidade a quantificação a que chegou. E em todos esses processos, excepto neste, a recorrente obteve dos tribunais decisões favoráveis a esse seu entendimento.

Assim, quando, neste processo, se chega a resultados opostos, é porque ocorreu erro de julgamento.

Esta tese da recorrente não pode acolher-se.

É verdade que os tribunais devem, nas suas decisões, ter em consideração os casos que mereçam tratamento análogo, de modo a que

se obtenha uma interpretação e aplicação uniformes do direito, conforme é orientação do artigo 8º, nº 3, do Código Civil.

Porém, no que concerne à prova, ela rege-se pelo princípio da livre apreciação, resultando a fixação dos factos materiais da causa da convicção formada com base nos elementos probatórios disponíveis veja-se o artigo 655º, nº 2, do Código de Processo Civil (CPC).

Em consequência, bem pode acontecer que, em vários processos semelhantes, ou porque as provas produzidas não foram, exactamente, as mesmas, ou porque os juizes as apreciaram de modo não coincidente, se chegue a resultados divergentes.

Nada nos diz que errou no julgamento quem se afastou do sentido da maioria das decisões, e que essas decisões maioritárias, por o serem, estão isentas de erro.

Em todo o caso, o erro na apreciação das provas (salvo a excepção do nº 2 do artigo 722º do CPC, que aqui não está em causa) não é, como se viu, objecto de censura por parte deste STA, que aqui actua como tribunal de revista.

Improcedem, pois, todas as conclusões das alegações da recorrente.

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

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

Lisboa 12 de Novembro de 2003. — *Baeta Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Vítor Meira*.

Acórdão de 12 de Novembro de 2003.

Assunto:

“Taxas” sobre comercialização de produtos de saúde - artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 04.IV.

Doutrina que dimana da decisão:

Os tributos previstos no artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 04.IV, são de qualificar como impostos, sendo que tal preceito não afronta o artigo 103.º, n.º 2, da Constituição e as mesmas imposições não são proibidas pelo artigo 33.º da 6.ª Directiva - 77/388/CEE, do Conselho, de 17.V.77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16.XII.91.

Recurso n.º 1295/03-30. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Johnson & Johnson., L.ª Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do 4.º Juízo do TT de 1.ª Instância de Lisboa de fls. 355-369, que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida

por Johnson & Johnson, L.^{da}, contra acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde instituída pelo artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 04.IV, relativa ao mês de Maio de 2002, no valor de 15 921.93, decide-se, pelos fundamentos constantes do acórdão deste STA de 04 de Junho último, tirado no recurso n.º 61/03-30 (que traduz jurisprudência reiterada e uniforme - cfr., acs. de 09.VII p.p. - rec. 493/03-30 e de 15, 22 e 29 do corrente, respectivamente, recs. 1063/03-30, 438/03-30, 1060/03-30 e 1061/03-30 - e do qual se anexa), tendo sobremaneira em mente o estatuído no n.º 3 do artigo 8.º do Código Civil, ademais havendo neste e em tais processos identidade de partes e sendo coincidente, genericamente, o alegado respectivo, conceder provimento ao recurso, por isso que se revoga a sentença recorrida, julgando-se improcedente a impugnação - artigo 705.º do CPC, *a fortiori*.

Custas pela impugnante, na instância e neste Supremo, aqui se fixando a procuradoria em 60%.

Lisboa, 12 de Novembro de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

ANEXO

Recurso nº 61/03-30, de 4 de Junho de 2003

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, proferida em 08/Out/02, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por JOHNSON & JOHNSON, L.^{da}, contra o acto de auto liquidação da taxa incidente sobre a comercialização, de produtos de saúde, relativa a Maio de 2001, no montante de 2 547 689\$00, consequentemente o anulando.

Fundamentou-se a decisão em estar em causa um imposto, já que “não se vislumbra o carácter signalagmático necessário à qualificação do tributo como taxa”, dado o seu destino, não tendo “como contrapartida uma vantagem em especial para o pagador da mesma taxa ... (mas) antes uma finalidade geral, que tanto pode beneficiar a impugnante como qualquer outro cidadão”, sendo que, no caso, “as normas regulamentares produzidas pelo Infarmed (circular 1/2000 e “declaração de vendas”) são inovadoras relativamente à lei que visam regulamentar (artigo 72.º da Lei 3-B/2000, de 04.ABR), ao não considerarem, para efeitos de determinação da base de incidência, o preço de venda ao consumidor final, que, aliás, é indeterminável, como tal impossibilitando a liquidação do imposto.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1 - O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto, corresponde, compositamente, à contrapartida de serviços efectivamente prestados a beneficiários perfeitamente individualizáveis e, bem assim, ao desenvolvimento de uma actuação tendente à remoção de um obstáculo legal real ao exercício de uma actividade particular;

2 - O tributo em questão apoia-se, assim, no “princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à comunidade” (J. CASALTA NABAIS) e não

no exigente princípio da legalidade fiscal, que tem por base o princípio da capacidade contributiva:

3 - Ainda que de um imposto se tratasse, o que apenas por mera cautela se admite, os seus elementos essenciais resultariam com suficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei.

4 - A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente *secundum legem*;

5 - Ao criar por lei da Assembleia da República a presente taxa, o Estado português não violou, de forma alguma, qualquer das suas obrigações, enquanto Estado membro da Comunidade Europeia, isto é, não criou qualquer disposição interna que contrariasse o disposto na legislação legitimamente emanada dos órgãos comunitários competentes.

Pelo que, Venerandos Juízes Conselheiros, concedendo provimento ao recurso, revogando a douda sentença recorrida e substituindo-a por outra que considere legal a liquidação da taxa em apreço, VV. Ex.^{as} farão JUSTIÇA e cumprirão a Lei”.

E, contra-alegando, concluiu a impugnante:

“1. A denominada “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” não corresponde a uma contrapartida pela prestação de um serviço público aos respectivos sujeitos passivos, nem implica a remoção de um obstáculo jurídico à actividade dos particulares, devendo ser, como tal, em função do seu carácter unilateral, materialmente qualificada como um verdadeiro e próprio imposto.

2. Consequentemente, a referida “taxa” está sujeita às exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

O artigo 72.º da Lei n.º 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 n.º 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 103.º, n.º 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 33.º da Directiva n.º 771388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

Nestes termos, e nos mais de Direito aplicáveis, e sempre com o mui doudo suprimento de VV. Ex.^{as}, deve a sentença recorrida ser confirmada e, consequentemente, o acto de autoliquidação da denominada “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” ser

anulado, em virtude de o mesmo ser inválido, porque indirectamente inconstitucional e ilegal”.

O Ex.^{mo} Magistrado do MP emitiu parecer no sentido de, que tendo em conta as regras do artigo 234.º do tratado CEE (ex-art. 177º), e em reenvio prejudicial, “se pergunte ao TJCE se o artigo 33.º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/77 (na redacção da Directiva 911680/CEE, do Conselho, de 16/12/91), proíbe ou se opõe à criação de uma taxa (ou imposto) como o dos autos, na medida em que esta possa constituir encargo com características de “imposto sobre o volume de negócios”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

A) - A impugnante vem impugnar o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, instituída pelo artigo 72.º da Lei 3-B/2000, de 4 de Abril, mantido pelo art. 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, relativa ao mês de Maio de 2001, na importância de 2.547.689\$00, conforme douta petição de fls. 6 a 15;

B) - A impugnante depositou na C.G.D. na conta com o NIB n.º 003500820000605483081, a favor do INSTITUTO NACIONAL DA FARMÁCIA E DO MEDICAMENTO; com data valor de 29.06.01, a importância de 2.547.689\$00 relativa à cobrança da taxa correspondente ao volume de vendas de Dispositivos Médicos Não Activos, no valor total de 636.922.253\$00, realizados no mês de Maio/2001, conforme documento de fls. 18 a 20, que se dá por reproduzido;

C) - No dia 20 de Fevereiro de 2001 o INFARMED remeteu à impugnante a carta de fls. 22, notificação única, a que juntou os documentos de fls. 23 a 25, todos relativos à cobrança e depósito da taxa sobre comercialização de produtos de saúde, no que respeita ao ano de 2001, no âmbito do processo de cobrança da taxa prevista no artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 04/04, e art. 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, dando-se os mesmos documentos por totalmente reproduzido;

D) - Com data de 10 de Maio de 2000, o INFARMED emitiu a CIRCULAR Ne 112000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde, conforme documento de fls. 33, com o seguinte teor:

«Assunto. - Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde

Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.^a, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epígrafado:

1. A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor utilizador final.

2. A taxa é, pois, devida uma única vez, no circuito de comercialização do mesmo produto.

3. A taxa incide sobre vendas efectuadas a partir de 1 de Janeiro de 2000.

4. Os produtos abrangidos pela taxa encontram-se previstos nos seguintes diplomas:

Cosméticos e produtos de higiene corporal: Decreto-Lei n.º 296/98, artigo 2.º, de 25/09;

Dispositivos Médicos Não Activos: Decreto-Lei n.º 273/95, de 23/10;

Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Decreto-Lei n.º 306197, artigo 2.º, de 11/11;

Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Decreto-Lei n.º 94195, artigo 4.º, de 9/105.

5. A taxa não incide sobre produtos exportados.

Na expectativa de lhe serem úteis os esclarecimentos patentes nesta Circular personalizada continuamos disponíveis para lhe fornecer outros eventuais esclarecimentos através dos seguintes contactos: telefone 217987100, do fax 217987316 ou do endereço de [email: infarmed.público@infarmed.pt](mailto:infarmed.público@infarmed.pt).

Com os melhores cumprimentos.

Lisboa, 2000/05/10.»

Vejam os, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a “como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semi-públicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização” - cfr. RU 117 294.

E o parecer da P. G. Rep. de 15/Dez/91 in *D.Rep.*, II de 04-06-93, reproduzindo o parecer n.º 64/80, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in *Acds. Dout.* 257-579, sustentam ser a taxa “o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contra-partida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento”.

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 42/43, as taxas individualizam-se “no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares”.

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segs., “a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que presuppõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público”.

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

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

Esta relação tem, por um lado, carácter substancial ou material, que não meramente formal mas não vai tão longe quanto os contratos sinalagmáticos: não há uma equivalência económica rigorosa entre o valor do serviço e o montante da quantia a pagar, podendo até

esta ser bastante superior ao custo daquele; salva sempre a "desproporção intolerável".

Ora, nos termos do preâmbulo do Decreto-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do INFARMED, a criação do instituto procurou responder às necessidades "de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público" bem como "reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública".

Pelo que o seu artigo 6.º lhe atribuiu, como refere a impugnante, "a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades - seu n.º 3:

al a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde;

(...);

al c) garantir a qualidade dos produtos de saúde;

(...);

al e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde;

al f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o n.º 1 do artigo 72.º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma "ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacto social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED".

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais - artigo 64.º -, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, "a comunidade" - beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da corresponsante actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a correspectividade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo INFARMED.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson - cfr. artigo 44.º, n.º 2, da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso - cfr. Casalta Nabais, *00 Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 260.

"No concernente às taxas devidas por licenças ... apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de .remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral" - pág. 26213.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo, idêntica e, por todos, os Acs. do TC de 16Fev00 in *Acórdão do Tribunal Constitucional*, vol 46.º, págs. 21 e segts. e do STA, de 24/11/99 Rec. 18.911, 28/04/99 Rec. 18.911, 2814199, Rec. 21.843 e 2413199, Rec. 21.649.

Está, assim, sujeita ao disposto no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação - cfr, Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2ª edição, pág. 142 - .

Ora, o n.º 3 do referido artigo 72.º dispõe que "a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final ...e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto".

Assim, a incidência real concretiza-se "no volume de vendas" de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, "vendas mensais".

Certo que deve ter "por referência", "o preço de venda ao consumidor final" mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero "valor de referência limite".

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso "declaração de vendas" surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: artigo 33.º da Directiva 771388/CEE, do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva n.º 911680/CEE, do Conselho, de 16Dez91. Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da

detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados-Membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior».

Cfr., por todos, os Acds. de 17/Set/97, Proc. C-28/96 - Fricarnes, S. A., e Proc. C. 347195 - UCAL; de 2616197, Careda, S.A in *Colecção de Jurisprudência*, I, pág. 3734 e de 13103197 - Solisnor, SA, in *cit.*, I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios cf. o Ac 13107189, Procs. 93 e 94188 in *Colecção* pág. 2671 - WisselinK - e de 8/7/86 Proc. 73185 in *Colecção* pág. 2219 Kerrutt - e de 27/11/95 Proc. 295194 in *Colecção* pág.s 3759 - Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito artigo 33.º

Refira-se finalmente que, como aliás já resulta do exposto, não se mostra necessária a consulta ao TJCE, em termos do reenvio prejudicial a que se refere o artigo 234.º do Tratado, propugnada pelo MP.

Na verdade, a jurisprudência proferida por aquele tribunal, em termos do predito reenvio, visto que se destina a definir o sentido dos respectivos normativos, tem carácter interpretativo, em abstracto, dispensando-se, assim, o reenvio, sempre que a questão de interpretação suscitada nos tribunais nacionais tenha sido já objecto de apreciação e julgamento pelo tribunal internacional, já que se não justifica que, a propósito de cada caso concreto, o tribunal seja consultado para interpretar disposição legal ou princípio de direito comunitário que não pode deixar de ter o alcance que o TJCE já antes lhe tenha atribuído, sobretudo se a decisão for recente, justamente porque aquele carácter abstracto implica a respectiva generalidade.

Cfr. Mota Campos, *Direito Comunitário*, vol II, pág. 436.

Assim, quando a questão suscitada é materialmente idêntica a outra já decidida por aquele tribunal, a título prejudicial, num caso análogo, ou se trate de jurisprudência constante, o tribunal nacional, atenta a autoridade do ali decidido, fica dispensado da consulta, seja, de repor a questão de interpretação perante o mesmo tribunal, como é o caso.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, tanto na instância como neste STA, ficando-se aqui a procuradoria em 60 %.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — (Assinatura ilegíveis.)

Acórdão de 12 de Novembro de 2003.

Assunto:

“Taxas” sobre comercialização de produtos de saúde - artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 04.IV.

Doutrina que dimana da decisão:

Os tributos previstos no artigo 72º da Lei 3-B/2000, de 04.IV, são de qualificar como impostos, sendo que tal preceito não afronta o artigo 103º, n.º 2, da Constituição e as mesmas imposições não são proibidas pelo artigo 33º da 6ª Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17.V.77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16.XII.91.

Recurso n.º 1296/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Johnson & Johnson, Lda; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do 4º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa de fls. 355-369, que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por Johnson & Johnson, Lda, contra acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde instituída pelo artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 04.IV, relativa ao mês de Junho de 2002, no valor de € 59 297,30, **decide-se**, pelos fundamentos constantes do acórdão deste STA de 04 de Junho último, tirado no recurso n.º 61/03-30 (que traduz jurisprudência reiterada e uniforme — cfr., acs. de 09.VII p.p. — rec. 493/03-30 e de 15, 22 e 29 do corrente, respectivamente, recs. 1063/03-30, 438/03-30, 1060/03-30 e 1061/03-30, e do qual se anexa), tendo sobremaneira em mente o estatuído no n.º 3 do artigo 8º do Código Civil, ademais havendo neste e em tais processos identidade de partes e sendo coincidente, genericamente, o alegado respectivo, conceder provimento ao recurso, por

isso que se revoga a sentença recorrida, julgando-se improcedente a impugnação artigo 705º do CPC, *a fortiori*.

Custas pela impugnante, na instância e neste Supremo, aqui se fixando a procuradoria em 60 %.

Lisboa, 12 de Novembro de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

ANEXO

Recurso n.º 61/03-30, de 4 de Junho de 2003

Recurso n.º 61/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Johnson & Johnson, Lda; Relator: Ex.º Juiz Cons.º. Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, proferida em 08/Out/02, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por JOHNSON & JOHNSON, LDA, contra o acto de auto liquidação da taxa incidente sobre a comercialização, de produtos de saúde, relativa a Mai/2001, no montante de 2 547 689\$00, consequentemente o anulando.

Fundamentou-se a decisão em estar em causa um imposto, já que “não se vislumbra o carácter signalagmático necessário à qualificação do tributo como taxa”, dado o seu destino, não tendo “como contrapartida uma vantagem em especial para o pagador da mesma taxa . . . (mas) antes uma finalidade geral, que tanto pode beneficiar a impugnante como qualquer outro cidadão”, sendo que, no caso, “as normas regulamentares produzidas pelo INFARMED (circular 1/2000 e “declaração de vendas”) são inovadoras relativamente à lei que visam regulamentar (artº 72º da Lei 3-B/2000, de 04ABR), ao não considerarem, para efeitos de determinação da base de incidência, o preço de venda ao consumidor final, que, aliás, é indeterminável, como tal impossibilitando a liquidação do imposto.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1 — O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto, corresponde, compositamente, à contrapartida de serviços efectivamente prestados a beneficiários perfeitamente individualizáveis e, bem assim, ao desenvolvimento de uma actuação tendente à remoção de um obstáculo legal real ao exercício de uma actividade particular;

2 — O tributo em questão apoia-se, assim, no “princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à comunidade” (J. CASALTA NABAIS) e não no exigente princípio da legalidade fiscal, que tem por base o princípio da capacidade contributiva.

3 — Ainda que de um imposto se tratasse, o que apenas por mera cautela se admite, os seus elementos essenciais resultariam com suficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei.

4 — A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição

estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente *secundum legem*;

5 — Ao criar por lei da Assembleia da República a presente taxa, o Estado português não violou, de forma alguma, qualquer das suas obrigações, enquanto Estado membro da Comunidade Europeia, isto é, não criou qualquer disposição interna que contrariasse o disposto na legislação legitimamente emanada dos órgãos comunitários competentes.

Pelo que, Venerandos Juizes Conselheiros, concedendo provimento ao recurso, revogando a dita sentença recorrida e substituindo-a por outra que considere legal a liquidação da taxa em apreço, VV. Ex.ºs farão JUSTIÇA e cumprirão a Lei”.

E, contra-alegando, concluiu a impugnante:

“1. A denominada “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” não corresponde a uma contrapartida pela prestação de um serviço público aos respectivos sujeitos passivos, nem implica a remoção de um obstáculo jurídico à actividade dos particulares, devendo ser, como tal, em função do seu carácter unilateral, materialmente qualificada como um verdadeiro e próprio imposto.

2. Consequentemente, a referida “taxa” está sujeita às exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

3. O artigo 72º da Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a “taxa sobre comercialização de produtos de saúde”, é materialmente inconstitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

4. A Circular nº 1/2000 do INFARMED, bem como o modelo de “Declaração de Vendas” estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são, também eles, inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no artigo 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa.

5. O acto de autoliquidação da “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” praticado pela Johnson é também inconstitucional, uma vez que se funda numa base de incidência inconstitucionalmente criada pelo INFARMED.

6. A “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no artigo 33º da Directiva nº 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

Nestes termos, e nos mais de Direito aplicáveis, e sempre com o mui douto suprimento de VV. Ex.ºs, deve a sentença recorrida ser confirmada e, consequentemente, o acto de autoliquidação da denominada “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” ser anulado, em virtude de o mesmo ser inválido, porque indirectamente inconstitucional e ilegal”.

O Ex.º Magistrado do MP emitiu parecer no sentido de, que tendo em conta as regras do artº 234º do tratado CEE (ex-art. 177.º), e em reenvio prejudicial, “se pergunte ao TJCE se o artº 33º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/77 (na redacção da Directiva 91/680/CEE, do Conselho, de 16/12/91) proíbe ou se opõe à criação de uma taxa (ou imposto) como os dos autos, na medida

em que esta possa constituir encargo com características de “imposto sobre o volume de negócios”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

A) — A impugnante vem impugnar o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, instituída pelo artigo 72º da Lei 3-B/2000, de 4 de Abril, mantido pelo art. 58º da Lei 30-C/2000, de 29/12, relativa ao mês de Maio de 2001, na importância de 2.547.689\$00, conforme douta petição de fls. 6 a 15;

B) — A impugnante depositou na C.G.D, na conta com o NIB nº 003500820000605483081, a favor do INSTITUTO NACIONAL DA FARMÁCIA E DO MEDICAMENTO; com data valor de 29.06.01, a importância de 2.547.689\$00 relativa à cobrança da taxa correspondente ao volume de vendas de Dispositivos Médicos Não Activos, no valor total de 636.922.253\$00, realizados no mês de Maio/2001, conforme documento de fls. 18 a 20, que se dá por reproduzido;

C) — No dia 20 de Fevereiro de 2001 o INFARMED remeteu à impugnante a carta de fls. 22, notificação única, a que juntou os documentos de fls. 23 a 25, todos relativos à cobrança e depósito da taxa sobre comercialização de produtos de saúde, no que respeita ao ano de 2001, no âmbito do processo de cobrança da taxa prevista no artigo 72º da Lei nº 3-B/2000, de 04/04, e art. 58º da Lei 30-C/2000, de 29/12, dando-se os mesmos documentos por totalmente reproduzido;

D) — Com data de 10 de Maio de 2000, o INFARMED emitiu a **CIRCULAR nº 1/2000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde**, conforme documento de fls. 33, com o seguinte teor:

«Assunto. - Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde.

Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.^a, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto 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 nº 296/98, artigo 2º, de 25/09;

- Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei nº 273/95, de 23/10;

- Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Dec-Lei nº 306/97, artigo 2º, de 11/11;

- Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei nº 94/95, artigo 4º, de 9/05.

5. A taxa não incide sobre produtos exportados.

Na expectativa de lhe serem úteis os esclarecimentos patentes nesta Circular personalizada continuamos disponíveis para lhe fornecer outros eventuais esclarecimentos através dos seguintes contactos: telefone 217987100, do fax 217987316 ou do endereço de email: infarmed.público@infarmed.pt.

Com os melhores cumprimentos.

Lisboa, 2000-05-10.»

Vejamos pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinária e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a “como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semi-públicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização” — cfr. *RLJ* 117 — 294.

E o parecer da P.G.Rep. de 15 de Dezembro de 1991 in *D.Rep.*, II de 04-06-93, reproduzindo o parecer nº 64/80, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in *Acads. Dout.* 257-579, sustentam ser a taxa “o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contra-partida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento”.

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 42/43, as taxas individualizam-se “no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares”. Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segts., “a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público”.

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

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

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

Ora, nos termos do preâmbulo do Dec-Lei 455/99, de 18 de Novembro, que regula a orgânica e funcionamento do Infarmed, a criação do instituto procurou responder às necessidades “de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público” bem como “reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública”.

Pelo que o seu artº 6º lhe atribuiu, como refere a impugnante, “a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização,

disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades — seu n.º 3:

al a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde.
 (...).
 al c) garantir a qualidade dos produtos de saúde.
 (...).
 al e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

al f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.
 Por sua vez, o n.º 1 do art.º 72.º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma “ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacto social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED”.

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais — art.º 64.º —, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, “a comunidade” — beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da correspondente actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a corresponsividade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo INFARMED.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson — cfr. art.º 44.º, n.º 2, da LGT, Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso — cfr. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 260.

“No concernente às taxas devidas por licenças . . . apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substancial, atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral” pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo, idêntica e, por todos, os Acdo TC de 16Fev00 in *Acórdão do Tribunal Constitucional*, vol 46.º, págs 21 e segts. e do STA, de 24-11-99, Rec. 18.911, 28/04/99, Rec. 18.911, 28/4/99, Rec. 21.843, e 24-3-99, Rec. 21.649.

Está, assim, sujeita ao disposto no art.º 103.º n.º 2 da constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação — cfr, Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2.ª edição, pág. 142.

Ora, o n.º 3 do referido art 72.º dispõe que “a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final . . . e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto”.

Assim, a incidência real concretiza-se “no volume de vendas” de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, “vendas mensais”.

Certo que deve ter “por referência, ”o preço de venda ao consumidor final” mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero “valor de referência limite”.

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso “declaração de vendas” surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: art.º 33.º da directiva: 77/388/CEE, do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91. Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados membros de instituírem

ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, “sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior”.

Cfr., por todos, os Acds. de 17/Set/97, Proc. C-28/96 — Fricarnes, S. A., e Proc. C-347/95 — UCAL; de 26/6/97, Careda, S.A in *Collectânea de Jurisprudência*, I, pág. 3734 e de 13/03/97 - Solisnor, S A, *in cit.*, I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados-Membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios — cf. o Ac, 13/07/89, Proc.s 93 e 94/88 in *Colecção* pág. 2671 — WisselinK — e de 8/7/89, Proc.s 73/85 in *Colecção*, pág. 2219 Kerrutt — e de 27/11/95 Procº 295/94 in *Colecção* pág. 3759 - Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito artº 33º. Refira-se finalmente que, como aliás já resulta do exposto, não se mostra necessária a consulta ao TJCE, em termos do reenvio prejudicial a que se refere o artº 234º do Tratado, propugnada pelo MP.

Na verdade, a jurisprudência proferida por aquele tribunal, em termos do predito reenvio, visto que se destina a definir o sentido dos respectivos normativos, tem carácter interpretativo, em abstracto, dispensando-se, assim, o reenvio, sempre que a questão de interpretação suscitada nos tribunais nacionais tenha sido já objecto de apreciação e julgamento pelo tribunal internacional, já que se não justifica que, a propósito de cada caso concreto, o tribunal seja consultado para interpretar disposição legal ou princípio de direito comunitário que não pode deixar de ter o alcance que o TJCE já antes lhe tenha atribuído, sobretudo se a decisão for recente, justamente porque aquele carácter abstracto implica a respectiva generalidade.

Cfr. Mota Campos, *Direito Comunitário*, vol II, pág. 436.

Assim, quando a questão suscitada é materialmente idêntica a outra já decidida por aquele tribunal, a título prejudicial, num caso análogo, ou se trate de jurisprudência constante, o tribunal nacional, atenta a autoridade do ali decidido, fica dispensado da consulta, seja, de repor a questão de interpretação perante o mesmo tribunal, como é o caso.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, tanto na instância como neste STA, fixando-se aqui a procuradoria em 60 %.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 12 de Novembro de 2003.

Assunto:

“Taxas” sobre comercialização de produtos de saúde — artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 04.IV.

Doutrina que dimana da decisão:

Os tributos previstos no artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 04.IV, são de qualificar como impostos, sendo que tal preceito não afronta o artigo 103º, n.º 2, da Constituição e as mesmas imposições não são proibidas pelo artigo 33º da 6ª Directiva — 77/388/CEE, do Conselho, de 17.V.77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16.XII.91.

Recurso n.º 1297/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: JOHNSON e JOHNSON, Lda.; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do 4º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa de fls. 355-369, que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por Jonhson & Jonhson, Lda contra acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde instituída pelo artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 04.IV, relativa ao mês de Agosto de 2002, no valor de € 35 806.54, decide-se, pelos fundamentos constantes do acórdão deste STA de 04 de Junho último, tirado no recurso n.º 61/03-30 (que traduz jurisprudência reiterada é uniforme — cfr., acs. de 09.VII p.p. — rec. 493/03-30 e de 15, 22 e 29 do corrente, respectivamente, recs. 1063/03-30, 438/03-30, 1060/03-30 e 1061/03-30 — e do qual se anexa), tendo sobremaneira em mente o estatuído no n.º 3 do artigo 8º do Código Civil, ademais havendo neste e em tais processos identidade de partes e sendo coincidente, genericamente, o alegado respectivo, conceder provimento ao recurso, por isso que se revoga a sentença recorrida, julgando-se improcedente a impugnação — artigo 705º do CPC, a fortiori.

Custas pela impugnante, na instância e neste Supremo, aqui se fixando a procuradoria em 60%.

Lisboa, 12 de Novembro de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

ANEXO

Recurso n.º 61/03-30, de 4 de Junho de 2003

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, proferida em 0810ui102, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por JOHNSON & JOHNSON, L.da, contra o acto de auto liquidação da taxa incidente sobre a comercialização, de produtos de saúde, relativa a Mai12001, no montante de 2 547 689\$00, consequentemente o anulando.

Fundamentou-se a decisão em estar em causa um imposto, já que "não se vislumbra o carácter signalagmático necessário à qualificação do tributo como taxa", dado o seu destino, não tendo "como contrapartida uma vantagem em especial para o pagador da mesma taxa ... (mas) antes uma finalidade geral, que tanto pode beneficiar a impugnante como qualquer outro cidadão ", sendo que, no caso, "as normas regulamentares produzidas pelo Infarmed (circular 112000 e "declaração de vendas") são inovadoras relativamente à lei que visam regulamentar (artº 72º da Lei 3-B/2000, de 04ABR), ao não considerarem, para efeitos de determinação da base de incidência, o preço de venda ao consumidor final, que, aliás, é indeterminável, como tal impossibilitando a liquidação do imposto.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1 — O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto, corresponde, compositamente, à contrapartida de serviços efectivamente prestados a beneficiários perfeitamente individualizáveis e, bem assim, ao desenvolvimento de uma actuação tendente à remoção de um obstáculo legal real ao exercício de uma actividade particular;

2 — O tributo em questão apoia-se, assim, no "princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à comunidade" (J. CASALTA NABAIS) e não no exigente princípio da legalidade fiscal, que tem por base o princípio da capacidade contributiva.

3 — Ainda que de um imposto se tratasse, o que apenas por mera cautela se admite, os seus elementos essenciais resultariam com suficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei.

4 — A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente *secundum legem*;

5 — Ao criar por lei da Assembleia da República a presente taxa, o Estado português não violou, de forma alguma, qualquer das suas obrigações, enquanto Estado membro da Comunidade Europeia, isto é, não criou qualquer disposição interna que contrariasse o disposto na legislação legitimamente emanada dos órgãos comunitários competentes.

Pelo que, Venerandos Juízes Conselheiros, concedendo provimento ao recurso, revogando a douda sentença recorrida e substituindo-a por outra que considere legal a liquidação da taxa em apreço, VV. Ex.as farão JUSTIÇA e cumprirão a Lei".

E, contra-alegando, concluiu a impugnante:

"1. A denominada "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" não corresponde a uma contrapartida pela prestação de um serviço público aos respectivos sujeitos passivos, nem implica a remoção de um obstáculo jurídico à actividade dos particulares, devendo ser, como tal, em função do seu carácter unilateral, materialmente qualificada como um verdadeiro e próprio imposto.

2. Consequentemente, a referida "taxa" está sujeita às exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

3. O artigo 72º da Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a "taxa sobre comercialização de produtos de saúde", é materialmente inconstitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

4. A Circular nº 1/2000 do Infarmed, bem como o modelo de "Declaração de Vendas" estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são, também eles, inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no artigo 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa.

5. O acto de autoliquidação da "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" praticado pela Johnson é também inconstitucional, uma vez que se funda numa base de incidência inconstitucionalmente criada pelo Infarmed.

6. A "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no artigo 33º da Directiva nº 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

Nestes termos, e nos mais de Direito aplicáveis, e sempre com o mui douto suprimento de VV. Ex.as, deve a sentença recorrida ser confirmada e, consequentemente, o acto de autoliquidação da denominada "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" ser anulado, em virtude de o mesmo ser inválido, porque indirectamente inconstitucional e ilegal".

O Ex.mo Magistrado do MP emitiu parecer no sentido de, que tendo em conta as regras do artº 234º do Tratado CEE (ex-art. 177º), e em reenvio prejudicial, "se pergunte ao TJCE se o artº 33º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/15/77 (na redacção da Directiva 91/680/CEE, do Conselho, de 16/12/91) proíbe ou se opõe à criação de uma taxa (ou imposto) como o dos autos, na medida em que esta possa constituir encargo com características de "imposto sobre o volume de negócios".

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

Em sede factual, vem apurado que:

A) — A impugnante vem impugnar o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, instituída pelo artigo 72º da Lei 3-B/2000, de 4 de Abril, mantido pelo art. 58º da Lei 30-C/2000, de 29/12, relativa ao mês de Maio de 2001, na importância de 2.547.689\$00, conforme douda petição de fls. 6 a 15;

B) — A impugnante depositou na C.G.D. na conta com o NIB nº 003500820000605483081, a favor do Instituto Nacional da Farmácia e do Medicamento; com data valor de 29.06.01, a importância de 2.547.689\$00 relativa à cobrança da taxa correspondente ao volume

de vendas de Dispositivos Médicos Não Activos, no valor total de 636.922.253\$00, realizados no mês de Maio/2001, conforme documento de fls. 18 a 20, que se dá por reproduzido;

C) — No dia 20 de Fevereiro de 2001 o INFARMED remeteu à impugnante a carta de fls. 22, notificação única, a que juntou os documentos de fls. 23 a 25, todos relativos à cobrança e depósito da taxa sobre comercialização de produtos de saúde, no que respeita ao ano de 2001, no âmbito do processo de cobrança da taxa prevista no artigo 72º da Lei nº 3-B/2000, de 04/04, e art. 58º da Lei 30-C/2000, de 29/12, dando-se os mesmos documentos por totalmente reproduzido;

D) — Com data de 10 de Maio de 2000, o INFARMED emitiu a **CIRCULAR n.º 112000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde**, conforme documento de fls. 33, com o seguinte teor:

«Assunto. - Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde.

Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.^a, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epígrafado:

1. A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utilizador final.

2. A taxa é, pois, devida uma única vez, no circuito de comercialização do mesmo produto.

3. A taxa incide sobre vendas efectuadas a partir de 1 de Janeiro de 2000.

4. Os produtos abrangidos pela taxa encontram-se previstos nos seguintes diplomas:

Cosméticos e produtos de higiene corporal: Dec-Lei nº 296/98, artigo 2º, de 25/10/99;

Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei nº 273/95, de 23/10/95;

Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Dec-Lei nº 306/97, artigo 2º, de 11/11/97;

Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei nº 94/95, artigo 4º, de 9/05/95.

5. A taxa não incide sobre produtos exportados.

Na expectativa de lhe serem úteis os esclarecimentos patentes nesta Circular personalizada continuamos disponíveis para lhe fornecer outros eventuais esclarecimentos através dos seguintes contactos: telefone 217987100, do fax 217987316 ou do endereço de [email: infarmed.público@infarmed.pt](mailto:infarmed.público@infarmed.pt).

Com os melhores cumprimentos. Lisboa, 2000/05/10.»

Vejamos, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a "como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semipúblicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização" — cfr. *RLJ* 117 — 294.

E o parecer da P. G. Rep. de 15/Dez/91 in *D.Rep.*, II de 04-06-93, reproduzindo o parecer nº 64/80, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in *Acds. Dout.* 257-579, sustentam ser a taxa "o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens

semi-públicos, tendo a sua contrapartida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento".

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 42/43, as taxas individualizam-se "no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares".

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segs., "a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público".

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semipúblicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

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

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

Ora, nos termos do preâmbulo do Dec-Lei 455199, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do Infarmed, a criação do instituto procurou responder às necessidades "de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público" bem como "reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública".

Pelo que o seu artº 6º lhe atribuiu, como refere a impugnante, "a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades — seu nº 3:

al a) Contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde.

al c) Garantir a qualidade dos produtos de saúde.

al e) Assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

al f) Assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o nº 1 do artº 72º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma "ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacto social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED".

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais — artº 64º —, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, "a comunidade" — beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da correspondente actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a correspectividade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo Infarmed.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson — cfr. artº 44º, n.º 2, da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é lpatentemente o caso — cfr. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 260.

"No concernente às taxas devidas por licenças...apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral" — pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo, idêntica e, por todos, os Acs. do TC de 16Fev00, in *Acórdão do Tribunal Constitucional*, vol 46º, pág. 21 e segs. e do STA, de 24111199 Rec. 18.911, 28104/99, Rec. 18.911, 28/4/99, Rec. 21.843 e 24/3/99 Rec. 21.649.

Está, assim, sujeita ao disposto no artº 103º, nº 2, da Constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação — cfr. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2ª edição, pág. 142.

Ora, o nº 3 do referido artº 72º dispõe que "a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final ...e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto".

Assim, a incidência real concretiza-se "no volume de vendas" de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, "vendas mensais", Certo que deve ter "por referência", "o preço de venda ao consumidor final" mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero "valor de referência limite".

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso "declaração de vendas" surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: artº 33º da Directiva: 771388/CEE do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91. Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o-volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

"Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira".

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA; aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, "sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior".

Cfr., por todos, os Acds. de 171Set/97, Procº C-28196 — Fricarnes, SA, e Proc. C. 347/95 - UCAL; de 26/6/97, Careda, SA in *Colectânea de Jurisprudência*, I, pág. 3734 e de 13103197 — Solisnor, SA, in cit., I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos pro-

duros (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios -cf. o Ac 13/07189, Proc.s 93 e 94188 in *Colecção* pág. 2671 — WisselinK — e de 8/7186 Proc. 73185 in *Colecção* pág. 2219 Kerrutt — e de 27111195 Proc.º 295194 in *Colecção* pág.s 3759, Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito art.º 33.º.

Refira-se finalmente que, como aliás já resulta do exposto, não se mostra necessária a consulta ao TJCE, em termos do reenvio prejudicial a que se refere o art.º 234.º do Tratado, propugnada pelo MP.

Na verdade, a jurisprudência proferida por aquele tribunal, em termos do predito reenvio, visto que se destina a definir o sentido dos respectivos normativos, tem carácter interpretativo, em abstracto, dispensando-se, assim, o reenvio, sempre que a questão de interpretação suscitada nos tribunais nacionais tenha sido já objecto de apreciação e julgamento pelo tribunal internacional, já que se não justifica que, a propósito de cada caso concreto, o tribunal seja consultado para interpretar disposição legal ou princípio de direito comunitário que não pode deixar de ter o alcance que o TJCE já antes lhe tenha atribuído, sobretudo se a decisão for recente, justamente porque aquele carácter abstracto implica a respectiva generalidade.

Cfr. Mota Campos, *Direito Comunitário*, vol II, pág. 436.

Assim, quando a questão suscitada é materialmente idêntica a outra já decidida por aquele tribunal, a título prejudicial, num caso análogo, ou se trate de jurisprudência constante, o tribunal nacional, atenta a autoridade do ali decidido, fica dispensado da consulta, seja, de repor a questão de interpretação perante o mesmo tribunal, como é o caso.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, tanto na instância como neste STA, ficando-se aqui a procuradoria em 60%.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — (*Assinaturas elegíveis*).

Acórdão de 12 de Novembro de 2003.

Assunto:

Oposição de acórdãos. Reclamação para a conferência. Execução de julgado. CPT. Dec.-Lei 256-A/77, de 17/6, de LPTA. Juros indemnizatórios. Domínio da mesma legislação.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Decidindo o acórdão recorrido que o interessado tem direito, nos termos do art. 145.º do CPT, a juros indemnizatórios, mesmo que não requeridos expressamente no pedido impugnatório, e o acórdão fundamento entendeu que o interessado tinha que os solicitar expressamente nesse pedido impugnatório, mas decidiu com base nos arts. 5.º e segs. do DL 256-A/77, de 17 de Junho, e 95.º e 96.º da LPTA, diplomas então aplicáveis, deve entender-se que os acórdãos em confronto não foram proferidos no domínio da mesma legislação.*
- II — *Seguindo o despacho do relator este entendimento, o mesmo é de sufragar.*

Recurso n.º 1306/02-30. Recorrente: Câmara Municipal de Matosinhos; Recorrida: IMO — R, Companhia Imobiliária, S. A.; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. Câmara Municipal de Matosinhos, notificada do acórdão proferido neste STA, interpôs recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal, da referida decisão. Alegou oposição de acórdãos.

Por despacho de 20 de Junho de 2003 o relator julgou findo o recurso, por, em seu entender, não ocorrer a alegada oposição de acórdãos.

A ora recorrente, Câmara Municipal de Matosinhos, não se conformou com o assim decidido, e reclamou para a conferência.

IMO — R, Companhia Imobiliária, S.A, agora recorrida e reclamada, contra-alegou, defendendo que o despacho deve ser mantido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O despacho reclamado assentou na ideia de que os acórdãos em confronto não foram proferidas dentro do mesmo quadro legal.

Escreveu-se no citado despacho:

Na verdade, o acórdão recorrido foi proferido no domínio e na vigência do CPT.

Escreveu-se, com efeito, no referido aresto:

A recorrente fundamenta a sua pretensão com base nos arts. 7.º, n.ºs. 1 e 4, e 8.º, ambos do DL n.º 256-A/77, de 17/6.

Porém, a pretensão da recorrente haverá de ser solucionada também com base no CPT ...».

E adiante:

Dir-se-á, porém, e com razão, que a decisão anulatória foi proferida na vigência do CPT, e não da LGT.

Mas a solução seria igual, pois entendemos que o art. 145.º do CPT deve ser interpretado à luz desta doutrina”.

Por sua vez, o acórdão fundamento foi proferido em plena vigência de um outro diploma. Na verdade, o acórdão fundamento lançou mão dos arts. 5.º e ss. do DL 256-A/77, de 17 de Junho e 95.º e 96.º da LPTA.

É certo que, ao que parece, na tese do acórdão fundamento, a igual solução se chegaria através do CPT.

Escreveu-se com efeito, no acórdão fundamento:

”Literalmente, diga-se que no ponto em questão o novo Código de Processo Tributário em nada alterou a solução que vai adiantada...”.

Mas é óbvio que esta perspectiva em nada adianta, na medida em que não foi aplicado o CPT.

Reconhecendo-se até, no acórdão fundamento, que as inconstitucionalidades suscitadas só não foram conhecidas, já que, ao não aplicar tal normativo (art. 24º do CPT), não houve que as apreciar.

E ficou de remissa saber a posição que se assumiria no acórdão fundamento sobre tais inconstitucionalidades, se sobre as mesmas emitiu pronúncia. E qual seria eventualmente a posição que o Tribunal Constitucional, se chamado a pronunciar-se, viria a tomar sobre tal ponto concreto (inconstitucionalidades suscitadas).

Assim sendo, é evidente que os acórdãos em causa (acórdão recorrido e acórdão fundamento) não foram proferidos no domínio da mesma legislação.

Falta pois um dos requisitos necessários à invocada oposição de acórdãos.

Resulta daqui que ambos os acórdãos não foram proferidos no domínio da mesma legislação.

Não há assim oposição entre os acórdãos em confronto.»

A isto o que obtempera a reclamante?

Pois bem.

A reclamante defende que a posição do relator acima expressa assentou numa interpretação puramente formalista da expressão no "domínio da mesma legislação".

E traz à colação um parecer do Professor Inocêncio Galvão Teles. Mas não tem razão.

Na verdade, o acórdão fundamento balizou-se nos termos regulados nos arts. 5º e segs. do DL n.º 256-A/77, de 17/6, e 95º e 96º da LPTA.

Diferentemente, o acórdão recorrido assentou a sua decisão no art. 145º do CPT.

Para o acórdão recorrido, e diferentemente do que sustenta a reclamante, não era indiferente que se aplicasse o CPT ou o DL n.º 256-A/77.

Dito de outro modo: seria diversa a solução encontrada se estivesse apenas em vigor o DL n.º 256-A/77.

Na verdade, a expressão "reconstituição plena da legalidade do acto ou situação objecto do litígio" (que corporiza o citado art. 145º do CPT), não encontra paralelo no correlativo art. 6º do citado DL 256-A/77, de 17/6, que diz apenas que "a sentença deve ser integralmente executada".

É pois evidente a todas as luzes que, não só se não está no domínio da mesma legislação, como não há correspondência entre os textos legais em causa.

Acrece dizer que a referência feita no acórdão fundamento ao CPT, dizendo que "literalmente, diga-se que no ponto em questão o novo Código de Processo Tributário em nada alterou a solução que vai adiantada...", não pode ser vista como posição relevante para o efeito de encontrar a falada oposição.

Na verdade, e para além de se sufragar o entendimento manifestado pelo relator, e que acima se deixou transcrito, é indubitável que tal afirmação feita no acórdão fundamento é, para o efeito, irrelevante, por isso que não era essa a questão que estava a ser resolvida, pois tal acórdão não estava a considerar o já falado art. 145º do CPT.

Não há assim a reclamada oposição de acórdãos.

2. Face ao exposto acorda-se em desatender a reclamação, confirmando-se o despacho do relator.

Sem custas, por delas estar isenta a reclamante.

— Lisboa, 12 de Novembro de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 12 de Novembro de 2003.

Assunto:

Imposto de selo cobrado em excesso. Responsabilidade pelo pagamento de juros indemnizatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

Tendo sido liquidado e cobrado imposto de selo em excesso e tendo o tribunal anulado tal liquidação condenando em juros indemnizatórios, é responsável pelo pagamento de tais juros o Estado e não a Câmara Municipal de Coimbra a que pertencia o notário privativo que efectuou a liquidação.

Recurso nº 1368/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Braga — parques — Estacionamento de Braga SA; Relator: Ex.º Juiz Cons. Dr. Vítor Meira.

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

"Bragaparques — Estacionamentos de Braga, S.A." impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra a liquidação de imposto de selo do artigo 15º da Tabela Geral do Imposto de Selo, que pagou, na sequência de guia emitida pela Notária Privativa da Câmara Municipal de Coimbra.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente e ordenada a restituição da quantia paga acrescida de juros.

Inconformada com a decisão recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, tendo formulado as seguintes conclusões:

1 — A sentença recorrida, considerando a impugnação procedente, condenou a Administração Fiscal a pagar juros indemnizatórios à impugnante, nos termos dos artigos 100.º da LGT e 24º do CPT;

2 — A interpretação da lei aplicável, liquidação do imposto e emissão da respectiva guia de pagamento é da responsabilidade da Câmara Municipal de Coimbra e ocorreu na sequência de arrematação de um imóvel em hasta pública, tendo sido lavrada escritura notarial pouco depois;

3 — O adquirente efectuou o pagamento num serviço de Tesouraria da Fazenda Pública, limitando-se este a arrecadar nos cofres do Estado a respectiva quantia;

4 — O excesso de cobrança não é imputável à Administração Tributária, nem como um todo nem a qualquer dos seus "serviços" in-

dividualizados, como não seria se tivesse resultado de autoliquidação ou de substituição tributária;

5 — As instruções transmitidas pela Administração Fiscal, nomeadamente através da Circular n.º 12/98, na parte relativa à tributação, vão no mesmo sentido da sentença agora recorrida.

A impugnante contra-alegou no sentido do não provimento do recurso e na manutenção da decisão recorrida.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por ter sido praticado erro imputável aos serviços, fundamento da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou os seguintes factos como provados:

1 — Por uma escritura pública de 23.07.99, a fls. 37, do 2.º 34-B, do respectivo Cartório Privado, o Município de Coimbra, vendeu, pelo preço de Esc. 225.000.000\$00, à ora recorrente, um terreno para construção, designado por Lote nº 2, sito em Bota Abaixo, freguesia de Santa Cruz, em Coimbra, participado para inscrição matricial em 11.03.1999;

2 — Com vista à realização dessa venda, que foi autorizada por deliberação da Assembleia Municipal de 20.02.1999, e fizera publicar em 02.06.1999 um Regulamento, em cujo ponto 2 se estipulava que se procederia a "licitação" (2.1);

3 — Que no acto da "arrematação" o "arrematante" pagaria a quantia correspondente a 10% do valor da mesma (2.2.1);

4 — E que os restantes 90% seriam pagos no acto da escritura, sujeita ao "respectivo imposto de selo previsto na lei" (2.2.2.);

5 — Conforme previsto no Edital nº 191./99, que anunciou a venda, a hasta pública teve lugar no dia 24.06.99, às 11 horas, no Salão Nobre dos Paços do Concelho de Coimbra,

6 — E a ela presidiu o Senhor Presidente da Câmara Municipal de Coimbra 1999;

7 — Em 25 de Junho de 1999, a Notária Privativa da Câmara Municipal de Coimbra, emitiu uma guia exigindo que a impugnante procedesse ao pagamento na Tesouraria da 2ª Repartição de Finanças de Coimbra da quantia de Esc. 13.500.000\$00;

8 — Correspondente a 6% do valor da "adjudicação", ou seja, do valor pelo qual a impugnante, pela licitação, se propusera adquirir o referido imóvel 1999;

9 — Sendo tal importância paga, com acréscimo de juros, em 01.07.1999;

10 — Na referida guia escreveu-se que a dita importância era devida nos termos do art. 15º da Tabela Geral do Imposto de Selo;

11 — E esclarecia-se que ao valor do selo estabelecida na al. a) do citado art. 15º ($225.000.000\$00 \times 6\% = 13.500.000\00), cujo pagamento vai, agora, ser efectuado, acrescerá o valor estabelecido no art. 93º da referida Tabela, que será pago no acto da escritura pública;

12 — Seguidamente, o resultado da hasta pública foi submetido a deliberação da Câmara Municipal de 28 de Junho de 1999;

13 — Que, só, então, apreciara a capacidade da oferta da ora impugnante, deliberou acordar na venda, fixando o preço no valor oferecido; (acta arquivada como documento complementar da escritura que constitui o doc. nº 1, conforme consta sob a al. c) da respectiva conclusão desta);

14 — Na hasta pública, os licitantes foram informados de que a Câmara só se obrigaria definitivamente a vender por deliberação posterior de aceitação ou homologação do preço numa acta;

15 — Perante a "promessa unilateral de compra" da ora impugnante de 24.06.99, a Câmara Municipal que era o órgão municipal com poderes para vender só transmitiu a sua vontade de concretizar a venda à promitente compradora pela referida deliberação de 218.06.99;

16 — O próprio Regulamento que estabelecia as regras a seguir no procedimento tendente à venda previa para a transmissão, a escritura de transmissão, que se seguia à hasta pública e à deliberação de venda;

17 — No ponto 2.2.2. as condições gerais de venda, do Regulamento de Venda em hasta pública, constava que "os arrematantes/compradores, pagarão os restantes 90% no acto da escritura, sujeita ao respectivo imposto de selo" (p. 54 e doc. 2 junto à p.i.);

18 — Dele não constando, também, a previsão do pagamento do imposto de selo da alegada arrematação, ora em causa.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Não obstante nas suas alegações de recurso a Fazenda Pública pedir a revogação da sentença, julgando-se improcedente a oposição, tal referência a oposição não passa de um lapso pois o que foi julgado foi uma impugnação judicial. E o pedido de revogação da sentença sem qualquer restrição é incompatível com o teor das conclusões das alegações que delimitam o âmbito do recurso. Na verdade, a única coisa que a Fazenda Pública vem questionar no recurso é a parte da sentença que condenou em juros indemnizatórios. Quanto ao imposto de selo devido refere a recorrente a circular nº 12 de 25.3.98 e a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo para considerar, como a sentença, que o auto de arrematação consubstancia um contrato-promessa e que a transmissão (facto tributário) só ocorre no momento da escritura pública (ponto 6º das alegações de recurso).

Prescreve o artigo 100º da Lei Geral Tributária que já vigorava à data da transmissão:

«A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão.»

Pretende a Fazenda Pública recorrente que a liquidação do imposto é da responsabilidade da Câmara Municipal de Coimbra pelo que o excesso de cobrança não é imputável à Administração Tributária, não obstante o pagamento ter sido efectuado na Tesouraria da Fazenda Pública.

O imposto de selo incide, nos termos do artigo 1º do respectivo código, sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral. É uma receita do Estado cuja liquidação compete, no caso das escrituras públicas, ao notário interveniente, nos termos do artigo 14º do mesmo código. Por isso, sendo o imposto liquidado arrecadado e recebido pelo Estado através da Administração Tributária, será o Estado o responsável pelos juros indemnizatórios que eventualmente sejam devidos.

Tendo sido cobrado imposto de selo em excesso, fruto do entendimento que a Administração Fiscal tinha de que às vendas em causa

era aplicável o artigo 15º da Tabela Geral do Imposto de Selo, e tendo o Tribunal decidido serem devidos juros indemnizatórios nos termos dos artigos 100º da Lei Geral Tributária e 24º do Código de Processo Tributário, facto não questionado pela recorrente Fazenda Pública, só há que confirmar a sentença recorrida por os mesmos serem devidos face ao que tais normas prevêem. O responsável pelo pagamento de tais juros, por erro imputável aos serviços, não pode deixar de ser quem usufruiu dos montantes ilegalmente cobrados, não cabendo aqui e agora apreciar as relações de subordinação ou não do notário ao Estado, isto é, da entidade liquidadora à entidade recebedora.

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

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 12 de Novembro de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 12 de Novembro de 2003.

Assunto:

Imposto municipal de sisa. Isenção. Prédios para revenda. Impugnação judicial da respectiva liquidação. Prazo.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos dos arts. 11º, n.º 3, e 16º, n.º 1, do Código da Sisa, a isenção de imposto de que beneficiam as aquisições de prédios para revenda caduca se aos mesmos não for dado aquele específico destino no prazo de três anos (DL n.º 91/89, de 27.03).*
- 2 — *Assim, não podem beneficiar daquela isenção os prédios antes adquiridos para revenda e que, depois, durante o referido prazo, não foram objecto de revenda.*
- 3 — *O prazo de impugnação judicial do imposto municipal de sisa porventura liquidado na sequência da caducidade daquela isenção é de 90 dias contados do termo do prazo do pagamento voluntário [art.º 102º, n.º 1, al. a), do CPPT].*
- 4 — *É tão só meramente anulável e não nulo o acto tributário de liquidação referido em 3. ainda que impugnado judicialmente com fundamento em alegada inconstitucionalidade do preceito legal subjacente.*

Recurso n.º 1375/03-30. Recorrente: Mosteiros de Grijó-Empreendimentos Turísticos Imobiliários SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 1º Juízo, 2ª Secção, que lhe julgou im-

procedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de Imposto Municipal de Sisa, efectuado em 18.12.2000, no montante de 7.159.001\$00, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo a Impugnante Mosteiro de Grijó — Empreendimentos Turísticos Imobiliários, SA, nos autos conveniente identificada.

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

«46

O legislador (exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 56/IX, sobre a tributação do património) reconhece a necessidade da mais equidade, e de mais justa e equilibrada distribuição da carga fiscal a nível da Sisa, dado que existem injustiças, falta de equidade e uma situação actual inaceitável em que uma pequena parcela dos contribuintes paga a quase totalidade da receita.

47

Vícios decorrentes de uma deficiente organização e conservação das matrizes prediais, à vigência de um sistema de avaliação caracterizado por uma forte componente de subjectivismo e discricionariedade e à não actualização de valores patrimoniais.

48

Como consequência, os impostos sobre as transmissões de imóveis em que o valor patrimonial é elemento preponderante da sua quantificação, são do mesmo modo distorcidas dado que o imposto a pagar não decorria de factores que tivessem a ver com o valor, minimamente actual, do bem sobre a incidem, mas antes de factores aleatórios como o factor de o prédio estar há mais ou menos anos inscrito na matriz ou ter sido avaliado por louvados com critérios mais ou menos flexíveis.

49

As taxas são demasiadas elevadas, penalizando fortemente alguns contribuintes enquanto outros, por mero acaso de sorte ou engenho e habilidade, conseguiram iludir as regras e princípios mais elementares da tributação.

50

A combinação destes factores conduziu a resultados descritos, originando distorções e iniquidade de toda a ordem, incompatíveis com o sistema fiscal justo e moderno. Conduziu, sobretudo, a uma situação totalmente inaceitável do ponto de vista da equidade.

51

Faz seu, a ora Recorrente, o diagnóstico do legislador que consequentemente,

52

Vai alterar o processo de determinação da matéria colectável e a taxa para efeitos da Sisa.

53

Nestes termos, e ao contrario da douta sentença recorrida, considera a Recorrente inconstitucionais os artigos 19º a 39º-A do Código Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações,

54

por violarem os artigos 2º, 13º, e 103º, n.º 1 da CRP (princípio da justiça),

55

arts. 2º, 12º e 13º da CRP (princípio da igualdade/universalidade/totalidade),

56

arts. 2º, 12º, 13º, n.º 2, 103º, n.º 1, 104º, n.º 2, da CRP (capacidade contributiva)

57

arts. 18º, n.º 2, 19º, n.ºs 4 e 8, 28º, n.º 2, 75º, n.º 4, 186º, n.º 5, 266º, n.º 2, 270º, 272º e 282º, 4 da CRP (proporcionalidade)

58

e arts. 2º e 18º da CRP (proibição do estrangulamento tributário). Não houve contra-alegações.

O Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois sucinto mas bem douto parecer opinando pelo infundado do presente recurso jurisdicional com base no acolhido entendimento de que o acto tributário apoiado numa norma inconstitucional não é nulo mas anulável, como repetidamente vem afirmando a jurisprudência deste Supremo Tribunal que expressamente convoca, pelo que, tal como vem decidido, a presente impugnação é antes intempestiva.

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

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

1-Em 18/12/00 foi liquidada à impugnante a soma de 7.159.001\$00, a título de sisa;

1.1 - aquele montante foi pago nessa mesma data conhecimento nº 1297/1240 -;

1.2 - aquela liquidação resultou do facto de a ora impugnante ter adquirido vários prédios por escritura celebrada em 19/12/97, com isenção de imposto municipal de sisa, ao abrigo do disposto no art.º 11º n.º 3, do CIMSISD, e não os ter revendido no prazo de 3 anos cfr. o teor de fls. 10/11, que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos;

2 - esta impugnação deu entrada no SF em 20/06/02.

E perante tal factualidade, vista à luz da argumentação aduzida em sede de petição inicial de impugnação judicial, toda centrada na perseguida tempestividade desta sindicância com base nas profusamente alegadas inconstitucionalidades que inquinariam o questionado imposto municipal de sisa que lhe fora antes liquidado e pagara, decorrente da caducidade da isenção antes concedida — cfr. art.º 11º, n.º 3, do Código por, no prazo legal de 3 anos, não ter revendido os prédios que adquirira para revenda, a impugnada sentença, pronunciando-se bem criteriosa e cuidadosamente acerca de todas as inconstitucionalidades invocadas e que considerou não verificadas,

Concluiu pelo infundado da argumentação sufragada pela Impugnante, mais considerando e decidindo que ” ...não se vendo que o acto de liquidação ”subjudice ” padeça de qualquer vício que o torne nulo, não é razoável aventar-se com a impugnabilidade a todo o tempo n.º 3 do art.º 102º do CPPT —; pelo contrário a factualidade apurada conduz à extemporaneidade da impugnação pontos 1, 1.1 e 2, supra e n.º 1, al. a), do citado art.º 102º.”

Julgando adiante a impugnação judicial que apreciava improcedente, por não provada.

Como vem de relatar-se e nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional, é contra o assim decidido que con-

tinua a insurgir-se a Recorrente perseguindo ainda julgado que porventura dê acolhimento às alegadas e novamente invocadas inconstitucionalidades que imputa ao questionado imposto municipal de sisa, com o aconchego que intenta recolher na exposição de motivos da proposta de lei n.º 56/LX, sobre a tributação do património, para assim viabilizar porventura julgado díspar do sindicado com o presente recurso designadamente quanto à verificada, reconhecida e decretada extemporaneidade da impugnação judicial deduzida.

E se é certo que das doudas alegações e conclusões do presente recurso se pode inferir vir controvertido jurisdicionalmente o julgado proferido em sede de constitucionalidade, já o mesmo se não poderá dizer e bem manifestamente quanto à também decretada extemporaneidade (intempestividade) da impugnação judicial.

Sobre o ponto que, em bom rigor, demandou a improcedência da impugnação judicial, nem uma palavra (para tanto concluir, basta compulsar aquelas alegações e conclusões).

Assim, à míngua de impugnação jurisdicional eficaz, sempre o sindicado julgado da intempestividade da impugnação judicial haveria de manter-se, demandando, em consequência, a improcedência do recurso jurisdicional.

Acresce, mesmo que porventura se considerasse este julgado da tempestividade da impugnação judicial — necessariamente dependente da apreciação das inconstitucionalidades invocadas pela Impugnante e ora Recorrente, tal como sábia e atentamente anota o Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto no seu esclarecido parecer e a jurisprudência deste Supremo Tribunal vem doutrinando, o acto tributário fundado em norma inconstitucional não é nulo, mas meramente anulável cfr., entre outros, os invocados acórdãos de 01.05.2002, processo n.º 25.696, e de 15.01.2003, processo n.º 1629/02.30, e do Pleno da 1ª Secção de 13.03.2003, recurso n.º 35.590, Pelo que, também por esta via, seria igualmente caso de se confirmar o julgado proferido sobre a verificada intempestividade da impugnação judicial.

Pelo exposto acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, assim confirmando a sentença com ele impugnada.

Custas pela recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

lisboa, 12 de Novembro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 12 de Novembro de 2003.

Assunto:

Execução de julgados; emolumentos; cálculo dos juros indemnizatórios na vigência do artº 83º, nº 4, do C.P.T., na redacção que lhe foi introduzida pelo D.L. 7/96, de 7 de Fevereiro.

Doutrina que dimana da decisão:

Os juros indemnizatórios, na vigência do artº 83º, nº 4, do C.P.T., na redacção que lhe foi introduzida pelo D.L. 7/96, de 7/Fev., são calculados à taxa que vigorar no momento da privação do capital, acrescida de cinco pontos percentuais, mantendo-se inalterada durante o período em que aquela disposição vigorou, ou seja, até 1/1/99, data em que entrou em vigor a L.G.T.

Recurso n.º 1385/03-30. Recorrente: Sonae Imobiliária, SGPS, SA; Recorrido: Director Geral dos Registos e Notariado; Relator: Ex.^{mo} Juiz Consº Dr. Fonseca Limão.

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

Sonae Imobiliária, SGPS, S.A., inconformada com o despacho, a fls 202 e seguintes, do M.^{mo} Juiz do T. T. de 1ª Instância do Porto, que, em sede de execução de julgado anulatório, lhe indeferiu um pedido no sentido de os juros indemnizatórios lhe serem calculados à taxa que peticionou, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1ª — Os arts. 24º. e 83º. do C.P.T., após a redacção que lhe foi conferida pelo D.L. nº 7/96, de 7 de Fevereiro, consagram a aplicação de uma taxa fixa;

2ª — De acordo com estes preceitos, a taxa de juros indemnizatórios correspondia à taxa básica de desconto do Banco de Portugal no dia do pagamento do tributo, acrescida de cinco pontos percentuais, e mantinha-se inalterada durante todo o período de contagem dos juros;

3ª — Nas palavras do Ilustre Conselheiro Lopes de Sousa, no nº 4 do artº 83º. do C.P.T. “a questão da alteração das taxas aplicáveis ao longo do período em que eles são devidos” era liminarmente eliminada, pois determinava-se a “aplicação de uma taxa de juros fixa, ao longo de todo o período de contagem dos juros”;

4ª — A entrada em vigor da L.G.T. 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 do nº 4 do artº. 43º e do nº 10 do artº 35º. da L.G.T., a taxa de juros indemnizatórios passou a ser equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do nº 1 do artº 559º. do Código Civil;

5ª — Conforme explica o Ilustre Conselheiro Lopes de Sousa, a questão da alteração das taxas apenas se coloca após a entrada em vigor da L.G.T. pois “esta Lei não contém qualquer regra especial sobre esta matéria, pelo que a questão deverá ser resolvida à face dos princípios gerais sobre a aplicação da Lei no tempo;

6ª — A douda sentença recorrida, ao julgar improcedente o pedido de juros legalmente formulado, violou, pois, por errada interpretação e aplicação os arts. 24º e 83º do C.P.T..

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.^{mo}. Magistrado do Mº. Pº., junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A questão a decidir consiste em saber qual a taxa dos juros indemnizatórios no período compreendido entre 12/Fevereiro/96, data da entrada em vigor do artº 83º, nº 4, do C.P.T., na redacção que lhe foi introduzida pelo D.L. 7/96, de 7/Fevereiro, e 1/1/99, momento em que se iniciou a vigência da L.G.T.

Este S.T.A., a esse propósito, já se pronunciou por diversas vezes, sendo disso exemplo os Acos 8-10-2003, rec. 1041/03, e, da mesma data, rec. 1040/03.

Neles se afirmou que, estabelecendo o artº 83, nº 4, do C.P.T., na referida redacção, que a taxa de juros compensatórios corresponde à taxa básica do desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais, idêntica há-de ser, por força do paralelismo que se extrai do artº 24º, nº 3, do C.P.T., a taxa dos juros indemnizatórios.

E porque a taxa dos juros compensatórios se mantém inalterada durante o referido período, o mesmo há-de acontecer com a dos juros indemnizatórios.

Por outro lado, sendo aplicável, quanto àqueles, a taxa que estiver em vigor no início do retardamento da liquidação, aplicável há-de ser, quanto a estes, a que estiver em vigor no momento da privação do capital, traduzido no montante liquidado e pago, assim se respeitando o disposto no artº 24º, nº 6, do C.P.T.

Assim, encontrando-se a recorrente privada da quantia liquidada desde 8 de Maio de 1997, a taxa aplicável em sede de juros indemnizatórios, há-de ser a que nesse dia vigorava, acrescida de cinco pontos percentuais, mantendo-se inalterada até à entrada em vigor da L.G.T., ou seja, 1-1-99.

Tal taxa era de 6 %, por força do Aviso nº 180/97, de 22-4-97, publicado no D.R. de 6-5-97, acrescida de cinco pontos, ou seja, 11 %.

Em suma, no dito período, os juros indemnizatórios a satisfazer à recorrente, devem ser calculados à taxa de 11 %.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida, contando-se os juros naqueles termos. Sem custas.

Lisboa, 12 de Novembro de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 12 de Novembro 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 1942/02.; Recorrente: GDL - Soc. Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA.; Recorrida: Câmara Municipal de Sintra; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o. Dr. António Pimpão.

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

1. GDL - Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 2º Juízo, 1ª Secção, julgou improcedente a oposição e ordenou o prosseguimento da execução.

Alegou formulando, além das mais, as seguintes conclusões:

«I. Inexistiu qualquer acto de legítimo licenciamento da ocupação da via público e/ou do subsolo e do devido procedimento administrativo correspondente, no caso dos autos;

(...).

IV. Por se tratar de um serviço público, no qual o próprio Estado é o concedente, foi até dispensado o licenciamento municipal para a realização de quaisquer obras inerentes à rede de distribuição nº 3 alínea b) do art. 13º do D-L 374/89; Bases IV e V anexas ao D-L 33/91, de 16/1; e cláusula 25ª, nº 2, alínea a), do contrato de concessão datado de 16/12/1993;

(...).

VI. É intempestiva e contra-natura a concessão de qualquer licença de ocupação do subsolo nos anos de 1998/1999, relativamente à utilização de uma rede subterrânea já implantada e sob exploração em data anterior.

(...).»

O EMMP entende que o recurso questiona, pelo menos, nas conclusões I, IV e V, das alegações, matéria de facto pelo que é este STA incompetente em razão da hierarquia.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre esta questão prévia defende, em síntese, que o recurso versa exclusivamente matéria de direito e não de facto o que não a impediu de extrair conclusões e discorrer sobre os factos que foram objecto do processo, para alegar - afinal e sempre - um erro na decisão jurídica, tendo em vista a correcta aplicação do Direito.

Acrescenta que não há factos controvertidos sendo o fundamento do presente recurso meramente de direito, porque de meras questões-de-direito se trata pois do que se trata é do juízo decisório do caso perante os factos apurados - ou seja, meras questões de direito até porque, em boa verdade, desde o início dos autos que verdadeiramente se discute tão somente matéria de direito.

2. A sentença recorrida deu como assente a seguinte matéria factual:

1- A Câmara Municipal de Sintra instaurou execução contra a oponente para pagamento da quantia de Esc. 138.143.650\$00.

2- Esta quantia foi liquidada pela Câmara Municipal de Sintra à oponente, pela "licença de ocupação de espaços públicos", referente ao ano de 1999.

3- A referida licença (mencionada em 2), incide sobre a construção das infra-estruturas no subsolo municipal necessárias à distribuição da rede de gás natural no concelho de Sintra, de que a oponente é concessionária.

4- A oponente e a Câmara Municipal de Sintra celebraram entre si o protocolo constante de fls. 237 a 245, que aqui se dá por reproduzido.

5- A oponente foi citada em 05/04/00 tendo deduzido oposição em 03/05/00.

3.1. O EMMP entende que o recurso versa, nas transcritas conclusões I, IV e VI, 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 pronunciou-se pela competência deste STA sustentando, em síntese, que o recurso não questiona matéria de facto mas antes apenas matéria de direito.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova,

das conclusões de facto ou da forma como o jogador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto.

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

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

Sustenta a recorrente nas conclusões I, IV e V, que inexistiu qualquer acto de legítimo licenciamento da ocupação da via pública e/ou do subsolo e do devido procedimento administrativo correspondente, que por se tratar de um serviço público, no qual o próprio Estado é o concedente, foi até dispensado o licenciamento municipal para a realização de quaisquer obras inerentes à rede de distribuição e que é intempestiva e contranatura a concessão de qualquer licença de ocupação do subsolo nos anos de 1998/1999, relativamente à utilização de uma rede subterrânea já implantada e sob exploração em data anterior.

Saber se inexistiu qualquer acto de licenciamento da ocupação da via pública e/ou do subsolo e o procedimento administrativo correspondente, se foi dispensado o licenciamento municipal para a realização de quaisquer obras inerentes à rede de distribuição e se nos anos de 1998/1999 já (estava) implantada e sob exploração em data anterior uma rede subterrânea implica julgamento de questões de facto que, nessa perspectiva, não foram fixadas na sentença em recurso.

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

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

3.2. Suscitou entretanto a recorrente a eventual ocorrência de caso julgado entre a presente oposição e a impugnação que se fundamentariam, na sua perspectiva, na mesma realidade tributária.

A oposição reporta-se à quantia exequenda de 138.143.650\$00 (cfr. fls. 23) e a impugnação questiona a legalidade do acto tributário com o valor de 169.418.137\$00 (cfr. fls. 688 a 709).

Contudo a apreciação da ocorrência ou não de eventual caso julgado sempre caberá ao tribunal competente para apreciar o presente recurso.

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 150 euros e em 50% a procuradoria.

Lisboa, 13 de Dezembro de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 19 de Novembro de 2003.

Assunto:

Matéria de facto e de direito.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Afirmando a recorrente, nas conclusões das alegações factos, já afirmados, pela ora recorrente, na petição inicial e perante os quais a decisão recorrida entendeu que não cabiam nos fundamentos, legalmente previstos, da oposição que foi liminarmente indeferida apenas se questiona, neste STA, se perante a matéria factual alegada na petição inicial devia a mesma merecer despacho de indeferimento liminar ou antes se perante a matéria de facto alegada deviam os autos prosseguir.*
- 2 — *E para determinar se a matéria factual alegada na petição inicial e reeditada nas alegações merecia ou não enquadramento no art.º 204.º do CPPT basta a este STA determinar se tal matéria alegada na petição inicial e nas conclusões das alegações de recurso pode ou não ser enquadrada neste referido preceito normativo o que apenas conduz a determinar se aquele art.º 204.º do CPPT foi ou não devidamente aplicado na situação concreta dos presentes autos sendo, por isso, de concluir que no presente recurso não se questiona matéria de facto mas apenas matéria de direito.*

Recurso n.º 730/03. Recorrente: Atlanta - Comércio, Manutenção e Reparação de Veículos, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. António Pimpão.

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

1. Atlanta - Comércio, Manutenção e Reparação de Veículos, L.^{da}, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa, 2.^o Juízo, 1.^a Secção, indeferiu liminarmente a petição inicial de oposição.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1.^a A Recorrente não foi, durante o período a que se reporta a dívida exequenda, a possuidora dos bens que a originaram.

2.^a A Recorrente foi-lhe retirada mercadoria (automóveis) pela FIAT DISTRIBUIDORA PORTUGUESA, já facturada por esta à ATLANTA no montante de escs: 80.563.862\$00, e, por outro lado, a FIAT PORTUGUESA, forçou a Concessionária; agora Recorrente,

a devolver-lhe mercadoria (automóveis) no montante de escs: 114.025.088\$00.

3ª Estes factos inviabilizaram a liquidação do Imposto Sobre o Valor Acrescentado.

4ª Posteriormente, a FIAT DISTRIBUIDORA PORTUGUESA, foi vender os automóveis que retirou da esfera jurídica da recorrente, a outro concessionário, que pagou o IVA relativo à mesma mercadoria.

5ª Assim, a FIAT DISTRIBUIDORA PORTUGUESA, recebeu duas vezes o valor do IVA relativo aos mesmos automóveis.

6ª E, também, porque, em face do acordo estabelecido com a FIAT AUTO PORTUGUESA esta comprometeu-se a adiantar, à Recorrente, a importância relativa ao IVA do mês de Março de 2000.

O EMMP entende que o presente recurso questiona matéria de facto pelo que é este STA incompetente em razão da hierarquia para do mesmo conhecer pois que delimitando as conclusões das alegações o âmbito e o objecto do recurso [art. 684º, nº 3, do CPC do art.2º, al. e), do CPPT] nas conclusões 2ª, 4ª 5ª e 6ª enunciam-se factos não incluídos na fundamentação fáctica da decisão recorrida sujeitos à formulação de um juízo pelo tribunal, expresso no binómio provado/não provado, independentemente da sua relevância para a decisão da causa.

2. A decisão recorrida entendeu que para a prolacção de decisão importava ter como assentes as seguintes ocorrências processuais, constantes dos autos:

a) A execução fiscal que deu origem à presente oposição, foi intentada pela Fazenda Pública contra a oponente, por dívida de IVA do ano de 2000, na importância de 17.479.758\$00, conforme certidão cuja cópia consta de fls. 7 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzida;

b) O prazo para pagamento voluntário da prestação tributária em causa, terminou em 10/05/2000;

c) A petição inicial da presente oposição deu entrada na Repartição de Finanças de Odivelas em 28/11/2000.

3.1. O EMMP entende que o recurso versa, nas conclusões 2.ª, 4.ª, 5.ª e 6.ª, 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 nada disse.

Sustenta a recorrente nas conclusões 2.ª, 4.ª, 5.ª e 6.ª que lhe foi retirada mercadoria (automóveis) pela FIAT DISTRIBUIDORA PORTUGUESA, já facturada por esta à ATLANTA no montante de escs: 80.563.862\$00, e, por outro lado, que a FIAT PORTUGUESA, forçou a Concessionária, agora recorrente, a devolver-lhe mercadoria (automóveis) no montante de escs: 114.025.088\$00, que, posteriormente, a FIAT DISTRIBUIDORA PORTUGUESA, foi vender os automóveis que retirou da esfera jurídica da recorrente, a outro concessionário, que pagou o IVA relativo à mesma mercadoria, que a FIAT DISTRIBUIDORA PORTUGUESA, recebeu duas vezes o valor do IVA relativo aos mesmos automóveis e que em face do acordo estabelecido com a FIAT AUTO PORTUGUESA esta comprometeu-se a adiantar, à recorrente, a importância relativa ao IVA do mês de Março de 2000.

É indiscutível que nas conclusões 2ª, 4ª, 5ª e 6ª se enunciam factos.

Contudo os mesmos já haviam sido afirmados pela ora recorrente na petição inicial e foi perante a alegação dos mesmos, constante

da petição inicial, que a decisão recorrida indeferiu liminarmente a petição da presente oposição sustentando, em síntese, que os mesmos não cabiam nos fundamentos, legalmente previstos, da oposição.

Por isso na situação concreta dos presentes autos em que a petição foi liminarmente indeferida apenas se questiona, neste STA, se perante a matéria factual alegada na petição inicial devia a mesma merecer despacho de indeferimento liminar ou antes se perante a matéria de facto alegada deviam os autos prosseguir.

E para determinar se a matéria factual alegada na petição inicial e reeditada nas alegações merecia ou não enquadramento no artº 204º do CPPT basta a este STA determinar se tal matéria alegada na petição inicial e nas conclusões das alegações de recurso pode ou não ser enquadrada neste referido preceito normativo.

Por isso determinar se a decisão de rejeição liminar, que entendeu não se enquadrar nos fundamentos de oposição a matéria alegada pela recorrente, implica apenas determinar se aquele artº 204º do CPPT foi ou não devidamente aplicado na situação concreta dos presentes autos o que nos leva a concluir que no presente recurso não se questiona matéria de facto.

Não se torna necessário, por isso, a formulação por este STA de um juízo alternativo de provado ou não provado pelo que o presente recurso apenas questiona matéria de direito.

Não ocorre, pois, a suscitada incompetência em razão da hierarquia.

3.2. Importa, por isso, determinar se o despacho de indeferimento liminar da presente oposição é de manter.

Entendeu o mesmo que os factos alegados não merecem enquadramento nas alíneas b) e i) do nº 1 do artº 204º do CPPT uma vez que aquele fundamento de oposição (ilegitimidade da pessoa citada por não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram) apenas pode ocorrer nas execuções por dívidas de contribuição autárquica e impostos rodoviários, com excepção do imposto de circulação e não relativamente ao IVA aqui questionado e porque não se pode questionar em processo de oposição a legalidade concreta da dívida exequenda.

Acrescentou, que, ainda que se entendesse que ocorria erro na forma de processo e, que, aproveitando-se o acto, se deveria mandar seguir a PI na forma adequada, tal não se mostra possível devido à circunstância de, como impugnação, ser a sua apresentação intempestiva conforme resulta do confronto entre o teor das alíneas b) e c) do probatório e dos arts. 102º do CPPT e 123º do CPT.

E este entendimento é de manter.

Resulta do art. 203º do CPPT que o executado pode opor-se à execução fiscal com qualquer dos fundamentos previstos no art. 204º do mesmo código podendo, pontudo, por força da alínea b) do nº 1 do art. 209º, a oposição ser rejeitada quando não tenha sido alegado qualquer dos fundamentos do art. 204º do mesmo diploma legal.

E perante os factos alegados na petição inicial e reeditados nas conclusões das presentes alegações não merecem os mesmos enquadramento nas ditas alíneas b) e i) do nº 1 do art. 204º do CPPT.

Com efeito resulta daquela alínea b) que a oposição à execução fiscal pode ter por fundamento, além do mais, a ilegitimidade da pessoa citada por não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram.

Consagra este preceito normativo uma situação de ilegitimidade em consonância com o artº 158º do mesmo CPPT que se reporta

a situações de reversão da execução contra os possuidores, fruidores e proprietários do bem móvel ou imóvel que deu causa ao tributo mas que o decurso da execução veio a demonstrar que já não eram os titulares do direito no período a que respeita a liquidação.

E em tais situações logo que notificado do acto tributário da liquidação deverá o contribuinte impugnar tal acto contudo, conforme escreve Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 4ª edição, p. 878, "excepcionalmente, neste tipo de situações admite-se que a pessoa a quem foi imputada a dívida possa no processo de oposição à execução fiscal demonstrar que não se verifica em relação a ela, quanto ao período a que se refere o tributo, o pressuposto da incidência (posse, fruição ou propriedade)". Acrescenta o mesmo autor que "a razão de ser de tal excepção residirá na constatação de que o acto de liquidação está viciado por erro sobre os pressupostos de facto, imputável à administração tributária, nos termos do artº 78º, nº 1, da LGT".

E nesta situação devem enquadrar-se as situações de falta de posse referentemente aos tributos que incidem sobre a propriedade mobiliária e imobiliária bem como as que exigindo a fruição ou propriedade se vier a demonstrar que em tais situações não se encontrava o executado, no período a que se refere o tributo detentor dessa qualidade e a lei faça depender desse facto a incidência do imposto.

Não incidindo o IVA em apreciação sobre a propriedade, posse, ou fruição de qualquer bem mas antes sobre a venda de bens ou prestação de serviços não pode ocorrer a situação de ilegitimidade em apreciação.

E pois de confirmar a decisão recorrida quando entendeu que os factos articulados pela oponente não integram o fundamento de oposição à execução mencionado na al. b) do nº 1 do art. 204º, citado.

E igualmente não integram o fundamento previsto na al. i) do nº 1 do art. 204º do mesmo CPPT.

Com efeito este preceito normativo reporta-se a qualquer fundamento não referido nas diversas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda.

É que a liquidação cuja falta de pagamento origina a presente dívida exequenda, poderia ter sido atacada em sede de impugnação judicial, nos termos do disposto no art. 109º do CPPT e nos prazos previstos no art. 102º do mesmo diploma e anteriores arts. 120º e 123º do CPT.

Conforme se refere na decisão recorrida dos factos alegados pela oponente o que resulta é que ela pretende discutir a legalidade do próprio acto de liquidação do imposto em causa em sede de oposição, o que não é admissível daí que se possa concluir que os factos alegados pela oponente não se enquadram em nenhum dos fundamentos admitidos nas várias alíneas do nº 1 do art. 204º do CPPT devendo, por isso, rejeitar-se liminarmente a oposição, nos termos do disposto na al. b) do nº 1 do art. 209º do CPPT.

Acompanha-se, ainda, a decisão recorrida quando afirma que ainda que se entendesse que ocorria erro na forma de processo e, por isso, aproveitando-se o acto, se deveria mandar seguir a forma adequada, tal não se mostraria possível devido à circunstância de, como impugnação, ser a sua apresentação intempestiva - conforme resulta do confronto entre o teor das alíneas b) e c) do probatório, acima transcrito, e do art. 102º do CPPT e anterior art. 123º do CPT.

Assim sendo improcedem as conclusões do presente recurso.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso.

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

Lisboa, 19 de Novembro de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 19 de Novembro de 2003.

Assunto:

Pagamento da dívida exequenda. Direito de deduzir oposição.

Doutrina que dimana da decisão:

O pagamento da dívida exequenda pelo responsável subsidiário no prazo para deduzir a oposição não faz precluir o direito à oposição por pretensamente o pagamento fazer extinguir a execução.

Recurso nº 788/03. Recorrente: Nuno Manuel Cerejeira Matos Namora; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons^o Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento em ilegitimidade, NUNO MIGUEL CEREJEIRA MATOS NAMORA, residente na Rua do Campo Alegre, 1306, 2º, Sala 204, Porto, deduziu oposição à execução fiscal nº 24661-94/100024.1 e apensos do Serviço de Finanças de Santa Marta de Penaguião, instaurada contra MST - Actividade Turísticas e Hoteleiras, Lda., para cobrança coerciva de IRC, IRS e IVA, execução essa que contra si reverteu.

Por despacho liminar de fls. 119 e 120, o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Vila Real rejeitou liminarmente a petição de oposição com fundamento no facto de o oponente, dentro do prazo para a oposição e antes de esta ter sido deduzida, ter pago a quantia exequenda, pelo que a execução foi declarada extinta. E se foi extinta ainda antes da dedução da oposição, então esta não tem objecto. Para assim decidir, o M.^{mo} Juiz *a quo* louvou-se nos arts. 176º, nº 1, al. a), 264º, nº 1, e 176º, nº 1, al. c), todos do CPPT.

Não se conformando com este despacho, dele recorreu o oponente para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 127 e seguintes, nas quais concluiu pela errada interpretação das normas pertinentes feitas no despacho recorrido e invocando a inconstitucionalidade dessa normas, na interpretação que lhes foi dada, por violação do direito fundamental de acesso aos tribunais ou protecção jurisdicional efectiva e do princípio da igualdade.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o M.^o P.^o emitiu duto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso por não terem sido violados os princípios constitucionais invocados pelo recorrente.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir, sendo certo que vem dado como provado que o recorrente é revertido na execução fiscal, que em 2.1.2002 pagou a dívida (dentro do prazo para a oposição), que em 3.1.2002 a execução foi declarada extinta pelo Chefe do Serviço de Finanças e que em 7.1.2002 foi deduzida a oposição.

2º Fundamentos:

A questão de direito que vem posta pergunta se a petição inicial de oposição é manifestamente improcedente.

Vem-se entendendo que a manifesta improcedência é uma improcedência notória, clara, indiscutível, evidente, que não suscita dúvidas.

Ora, será tão evidente ou manifesto que o pagamento da dívida exequenda, dentro do prazo para a oposição e ainda antes de esta ser deduzida, preclui o direito de deduzir oposição?

O revertido que paga a dívida exequenda dentro do prazo para a oposição renuncia ao direito de se opor?

Estará extinta uma execução pelo simples facto de o revertido ter pago a dívida exequenda?

O M.^{mo} Juiz *a quo* invocou a favor da sua tese o disposto no artº 176º, nº 1, al. a), do CPPT, nos termos do qual o processo de execução fiscal extingue-se por pagamento da quantia exequenda e acrescido. Mas esta norma não diz que a execução se extingue se o revertido pagar e ainda estiver em prazo para deduzir oposição. O que normalmente acontece é que o pagamento extingue a execução, mas sem prejuízo de casos excepcionais, como é aquele em que o revertido ainda está a tempo de se opor, sem que manifeste vontade de desistir da oposição.

Invoca, ainda, o disposto no artº. 264º, nº 1, do CPPT, nos termos do qual A EXECUÇÃO EXTINGUE-SE NO ESTADO EM QUE SE ENCONTRAR SE O EXECUTADO, OU OUTRA PESSOA POR ELE, PAGAR A DÍVIDA EXEQUENDA E O ACRESCIDO. Estamos na mesma: a lei não diz que se extingue a execução se quem paga ainda estiver em tempo de deduzir oposição.

A execução extingue-se normalmente, mas pode não se extinguir se ainda se seguir um meio processual de defesa judicial de quem paga.

Invoca ainda a al. c), do n.º 1, do artº 176º, do CPPT. Mas esta norma é inóqua neste caso, pois o que está em causa é a alínea a).

Como a interpretação das leis não deve cingir-se ao respectivo texto, o tribunal deve procurar o pensamento legislativo, tendo sempre em mente os direitos fundamentais do cidadão.

Um desses direitos fundamentais é o da tutela jurisdicional efectiva ou acesso aos tribunais para defesa dos direitos ou interesses legalmente protegidos (artº 20º, nº 1, da CRP).

E a lei dá ao revertido o direito de acesso aos tribunais tributários para se defender. Com efeito, o revertido pode reclamar ou impugnar (artº 22º, nº 4, da LGT) e pode deduzir oposição à execução fiscal (artº 23º, nº 5, da LGT, e artº 160º, nº 3, do CPPT).

E agora a questão: se o revertido pagar no prazo de oposição já não pode deduzir oposição?

A oposição aplicam-se as regras próprias e, subsidiariamente, as regras da impugnação (artº 211º, nº 1, do CPPT).

Nos termos do artº 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.

E diz o nº 3: «O PAGAMENTO DO IMPOSTO NOS TERMOS DA LEI QUE ATRIBUA BENEFÍCIOS OU VANTAGENS NO

CONJUNTO DE CERTOS ENCARGOS OU CONDIÇÕES NÃO PRECLUDE O DIREITO DE RECLAMAÇÃO, IMPUGNAÇÃO OU RECURSO, NÃO OBSTANTE A POSSIBILIDADE DE RENÚNCIA EXPRESSA, NOS TERMOS DA LEI.»

Ora, não é pelo facto de o recorrente ter pago a dívida, para ficar isento de juros de mora e custas (artº 23º, nº 5, da LGT), que fica impedido de impugnar ou de deduzir oposição.

Nos termos do artº. 96º da LGT, o direito de impugnação não é renunciável, salvo nos casos previstos na lei. Ora, a lei em lado algum diz que o pagamento antes da oposição impede esta por renúncia. E acrescenta o nº 2 desse artº. 96º: a renúncia ao exercício do direito de impugnação só é válida de constar de declaração ou outro instrumento formal.

Ora, em parte alguma dos autos consta que o recorrente tenha declarado que com o pagamento renunciava à posterior oposição.

Por outro lado, os princípios *pro actine* e *ius agendi* aconselham a ausência de rigorismo na apreciação das petições iniciais.

Como se pode ver pelo exposto, a oposição não é assim manifestamente improcedente.

Há bons argumentos a favor da tese do recorrente. Desde logo o do direito fundamental de acesso aos tribunais, pois é jurisprudencial consagrada a de que os direitos fundamentais são irrenunciáveis.

Daí que o despacho recorrido não tenha feito a mais correcta interpretação dos textos legais que invocou.

3º Decisão:

Nestes termos acordam os juízos deste STA em conceder provimento ao recurso, em revogar o despacho recorrido, devendo os autos voltar ao tribunal de 1ª instância para ser proferido novo despacho liminar que não seja de rejeição pelo motivo acima indicado.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Novembro de 2003. — Almeida Lopes (relator) — Fonseca Limão — Pimenta do Vale.

Acórdão de 19 de Novembro de 2003.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos TT de 1ª Instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito (cfr. arts. 21º, 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 849/03-30, em que são recorrente a Fazenda Pública, recorrida a Britadeiras Mourinha, L.^{da}, e de que foi Relator o Ex.^{mo} Cons.^o Pimenta do Vale.

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

1 — Fazenda Pública, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto que não graduou os créditos reclamados relativos a IRS de 1994 e respectivos juros de mora e os juros de mora respeitantes à quantia exequenda, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

C.1. No processo executivo, que corre por dívida ao CRSS, foi efectuada penhora, sobre bens móveis, em 18 de Abril de 2000, e veio a Fazenda Pública reclamar créditos de IRS relativos aos anos de 1994 e 1995, colocados à cobrança em 1998.

C.2. Os créditos reclamados gozam do privilégio previsto, então no art. 104.^o do CIRS, actualmente, art. 111.^o do mesmo Código, uma vez que, conforme se decidiu no acórdão do STA, de 14.05.1997, *in Rec. n.º 21589*, tem privilégio o IRS liquidado ou colocado a pagamento nos três anos anteriores à penhora.

C.3. Nos termos do então aplicável art. 108.^o, n.º 2, do CPT, com correspondência no actual art. 85.^o, n.º 2, do CPPT, quando outro não seja o prazo estabelecido, o prazo de pagamento voluntário será de 30 dias após a notificação para pagamento.

C.4. O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na redacção aplicável à data, previa no seu Art. 97.^o (actual art. 104.^o), que: “quando por qualquer razão, não se proceda à liquidação no prazo previsto no artigo 79.^o, será o sujeito passivo notificado para satisfazer o imposto devido no prazo de 30 dias a contar da notificação”.

C.5. Após o decurso do prazo de pagamento voluntário, sem que o pagamento haja sido efectuado, começarão a vencer-se juros de mora conforme o art. 109.^o, n.º 1, do CPT e actual art. 86.^o, n.º 1, do CPPT - sendo que, o momento a partir da qual se mostram devidos juros de mora consta expressamente da petição inicial.

C.6. Pelo que, deveriam ter sido verificados e graduados os créditos reclamados pela Fazenda, relativos a IRS colocados a pagamento em 1998, uma vez que se considera ter sido indicada expressamente, a data da inscrição para cobrança, pois que a indicação do momento a partir do qual se vencem os respectivos juros de mora, consta da petição e além de servir para verificação e graduação dos mesmos, de igual forma permite identificar a altura em que o imposto esteve a pagamento, por ser indicativa da data em que se verifica o *terminus* do período de pagamento voluntário.

C.7. 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.

C.8. Já por força do art. 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.

C.9. 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.

C.10. Devem pois os juros de mora respeitantes aos créditos reclamados e aos créditos / exequendos ser graduados nos termos atrás referidos.

C.11. Na dita sentença são violados o art. 104.^o do CIRS (actual art. 111.^o), 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.

A recorrida não contra-alegou.

O Ex.^{mo} 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 1.^a e 6.^a das suas alegações, a recorrente afirma um facto que o Mm Juiz *a quo* não estabeleceu na sentença recorrida, circunstância, aliás, realçada no despacho de sustentação de fls. 39 e segs.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (art.º 704.^o do CPC), pronunciando-se, apenas, a recorrente no sentido de admitir que o recurso interposto de sentença do Tribunal Tributário de 1.^a Instância não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, desde já requerendo, caso, a final, esse Venerando Tribunal venha a declarar-se incompetente em razão da hierarquia, a remessa dos autos ao Tribunal competente, o qual é o Tribunal Central Administrativo (2.^a Secção).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público, aliás, de conhecimento officioso.

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

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

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

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

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

3 — Fazendo aplicação de tais princípios ao caso sub judice, verifica-se que, nas conclusões das suas alegações, a recorrente refere que:

«C.1. No processo executivo, que corre por dívidas ao CRSS, foi efectuada penhora, sobre bens móveis, em 18 de Abril de 2000, e veio a Fazenda Pública reclamar créditos de IRS relativos aos anos de 1994 e 1995, colocados à cobrança em 1998.

(...)

C.6. Pelo que, deveriam ter sido verificados e graduados os créditos reclamados pela Fazenda, relativos a IRS colocados a pagamento em 1998, uma vez que se considera ter sido indicada expressamente, a data da inscrição para cobrança, pois que a indicação do momento a partir do qual se vencem os respectivos juros de mora, consta da petição e além de servir para verificação e graduação dos mesmos, de igual forma permite indicar a altura em que o imposto esteve a pagamento, por ser indicativa da data em que se verifica o terminus do período de pagamento voluntário.

(...)

Ora, é por demais evidente que este circunstancialismo fáctico não foi fixado na decisão recorrida, circunstância esta, aliás, que foi realçada no despacho de sustentação de fls. 39 e segs., como bem anota o Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto no seu douto parecer.

Deste modo e tal como também o reconhece na sua resposta de fls. 45, 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].

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

Sem custas.

Uma vez transitado em julgado o presente acórdão, remeta os autos ao Tribunal Central Administrativo.

Lisboa, 19 de Novembro de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 19 de Novembro de 2003.

Assunto:

Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos (não levados ao probatório) é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.

II — Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decisum.

Recurso n.º 1006/03-30. Recorrente: MALHOA — Empreendimentos Turísticos, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. MALHOA - Empreendimentos Turísticos, Ld., com sede na Avenida Helen Keller, 19 C - r/c, Lisboa, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, a liquidação adicional de sisa e selo de verba.

O M.^{mo} Juiz do 2.º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo.

Apresentou as pertinentes alegações.

O EPGA junto deste Supremo Tribunal defende, no seu douto parecer, que o recurso versa matéria de facto, razão pela qual este Supremo Tribunal é hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

A recorrente refere nada ter a opor.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide arts. 101.º e 102.º do C. P. Civil, 45.º do CPT, 5.º do ETAF, e 2.º e 3.º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso. Vejamos então.

Dispõe o art. 32.º, al. b), do ETAF:

«Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

(...)

b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito.»

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção

de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no art. 41º, n.º 1, al. a), do ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Vejam os entãos.

Escreveu a EPGA no seu douto parecer:

“A conclusão C) (item 50) das alegações de recurso enunciam factos não incluídos na fundamentação fáctica da sentença recorrida, sujeitos à formulação de um juízo pelo tribunal, expresso no binómio provado/não provado, independentemente da sua relevância para a decisão da causa”.

Vejam os entãos.

A conclusão referida é do seguinte teor:

«Por a comissão de avaliação não ter indicado e provado qual o valor do metro quadrado médio de construção na área, nem ter descrito o destino do terreno, como o impunham os artigos 144º do CCP e 94º do CIMSISD.»

Pois bem.

Estamos realmente perante afirmações de facto.

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 pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 150 e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 19 de Novembro de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queirós*.

Acórdão de 19 de Novembro de 2003.

Assunto:

Oposição. Ilegitimidade. Posse dos bens que originaram a dívida exequenda.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A ilegitimidade prevista no artº 204º, nº 1, al. b), do C.P.P.T., traduzida no facto de a pessoa citada, embora figurando no título como executada, não ter sido durante o período a que respeita a dívida exequenda, a possuidora dos bens que a originaram, apenas ocorre quanto a tributos incidentes sobre a propriedade mobiliária e imobiliária.*
- 2 — *O IVA não incide sobre a propriedade mas sim sobre a transmissão de bens, prestações de serviços e importação de bens.*
- 3 — *Para além do caso previsto na al. h) do nº 1 do artº. 204º do C.P.P.T. é vedado discutir na oposição a legalidade da dívida exequenda.*

Recurso nº 1117/02-30. Recorrente: Atlanta — Comércio, Manutenção e reparação de veículos, Ldª.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Consº. Dr. Fonseca Limão.

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

Atlanta — Comércio Manutenção e Reparação de Veículos, Ldª., inconformada com o despacho do M.º Juiz do T. T. de 1ª Instância de Lisboa que, liminarmente, lhe indeferiu a oposição que havia deduzido contra a liquidação do IVA, relativa a Setembro/2000, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 — “A Recorrente não foi, durante o período a que se reporta a dívida exequenda, a possuidora dos bens que a originaram.

2 — À Recorrente foi-lhe retirada mercadoria (automóveis) pela FIAT DISTRIBUIDORA PORTUGUESA, já facturada por esta à ATLANTA no montante de esc. 80.563.863\$00, e, por outro lado, a FIAT PORTUGUESA forçou a concessionária, agora Recorrente, a devolver-lhe mercadoria (automóveis) no montante de esc. 114.025.088\$00.

3 — Estes factos inviabilizaram a liquidação do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

4 — Posteriormente, a FIAT PORTUGUESA foi vender os automóveis que retirou da esfera jurídica da recorrente, a outra concessionária, que pagou o IVA relativo à mesma mercadoria.

5 — Assim a FIAT DISTRIBUIDORA PORTUGUESA recebeu duas vezes o valor do IVA relativo aos mesmos automóveis.

6 — E, também, porque, em face do acordo estabelecido com a FIAT AUTO PORTUGUESA esta comprometeu-se a adiantar, à Recorrente, a importância relativa ao IVA do mês de Setembro de 2000.

O relator porém, no entendimento de que em todas as conclusões do recurso se vertia matéria de facto não estabelecida na decisão recorrida, propendeu a declarar este S.T.A. incompetente para o conhecimento do recurso.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, nada disseram.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir, começando por conhecer da questão suscitada pelo relator.

Muito embora nas conclusões do recurso venham suscitadas questões de facto, o certo que, tratando-se a decisão recorrida de um despacho de indeferimento liminar da petição, por não ter sido alegado fundamento previsto no artº 204º do C.P.P.T. e ser vedado discutir a legalidade da liquidação, a questão a decidir é meramente de direito, pois que consiste em saber se o alegado integra ou não algum daqueles fundamentos.

Conclui-se, pois, que o recurso tem por exclusivo fundamento matéria de direito e, por isso, é este S.T.A. competente para o apreciar, nos termos dos arts. 21º nº 4, e 32º, nº 1, al. b), do E.T.A.F. e 280º nº 1, do C.P.P.T..

Da análise da petição inicial, resulta a inconformação da ora recorrente com a liquidação que lhe foi feita, pois que, alega, não teve culpa no não pagamento da dívida exequenda pois que a Fiat Portuguesa lhe retirou os veículos que já lhe havia facturado e que originaram a dívida e ainda porque aquela se obrigou a entregar-lhe o IVA relativo a Setembro/2000, o que não fez.

Face a este quadro, o M.^{mo} Juiz *a quo* considerou que a dívida exequenda não teve origem na posse dos bens mas na respectiva facturação, sendo certo, por outro lado, que, nesta sede, para além do caso previsto na al. h) do nº 1 do artº 204º do C.P.P.T., que não se verifica, é vedado discutir, como pretende o operente, a legalidade da dívida; viria a rejeitar liminarmente a oposição por não vir alegado fundamento previsto no artº 204º, nº 1, do C.P.P.T.

A recorrente, porém, no recurso interposto para este S.T.A., afirma não ter sido "durante o período a que se reporta a dívida exequenda, a possuidora dos bens que a originaram".

Isto é, a recorrente sustenta a sua ilegitimidade, decorrente do artº 204º, nº 1, al. b), do C.P.P.T., pois que, embora figurando no tributo como devedora, não foi, durante o período a que respeita a dívida exequenda, a possuidora dos bens que a originaram.

Como afirma Jorge de Sousa (*C.P.P.T., Anot.*, 4ª ed., pág. 878), "esta situação de ilegitimidade esta conexcionada com as situações de reversão da execução contra possuidores, fruidores e proprietários, previstas no artº 158º deste Código, podendo esta reversão ser uma consequência do julgamento que se fizer sobre a ilegitimidade referida nesta alínea b)".

Ora, o dito artº. 158º do C.P.P.T., sob a epígrafe "Reversão contra possuidores", apenas a admite relativamente a impostos sobre a propriedade mobiliária ou imobiliária.

Ora, o tributo cuja liquidação se impugnou respeita a IVA e este incide, não sobre a propriedade, mobiliária ou imobiliária, mas sim sobre as transmissões de bens, prestações de serviços e importações de bens (v. artº 1º do C.I.V.A.).

O que, no caso dos autos, equivale a dizer que não foi a posse dos veículos que determinou a liquidação.

Assim sendo, não é a recorrente parte ilegítima na oposição, pois que não se verificam os requisitos a que alude o preceito em análise, no segmento ora considerado e alegado pela oponente.

Por outro lado, na medida em que a recorrente alega não ter tido culpa no não pagamento da dívida exequenda e que a Fiat se obrigou a entregar-lhe o IVA relativo a Setembro/2000, o que não fez, forçoso é concluir que o que pretende é discutir a legalidade daquela.

O que, em sede de oposição, lhe é vedado, a menos que ocorra, o que não acontece, a situação prevista na al. h) do n.º 1 do artº. 204º

do C.P.P.T., pois que a lei assegura meio judicial de impugnação contra o acto de liquidação, como flui do disposto no artº 102º daquele compêndio normativo.

Em suma, não só não ocorre a alegada ilegitimidade como se pretende discutir, em sede de oposição, a legalidade da liquidação, o que, como vimos, não é admitido.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 19 de Novembro de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 19 de Novembro de 2003.

Assunto:

Emolumentos notariais e registrais.

Doutrina que dimana da decisão:

As normas da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17-7, não se referem à situação dos presentes autos em que se questiona a cobrança de emolumentos notariais e registrais incidentes sobre o acto notarial e de registo de escritura de hipoteca os quais são de qualificar como taxa e não como imposto.

Recurso n.º 1140/03. Recorrente: Araújo & Ferreira, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Consº Dr. António Pimpão.

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

1. Araújo Ferreira, SA, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 3º Juízo, 1ª Secção, julgou improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação de emolumentos e, por isso, manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1 — Este STA já decidiu, conforme se cita, que a restituição de quantias cobradas indevidamente ao Estado pode ser requerida dentro do prazo de 4 anos.

2 — Os tribunais nacionais estão obrigados a interpretar e a aplicar o Direito nacional à luz do texto e da finalidade da Directiva e não podem invalidar ou diminuir a eficácia do Direito Comunitário pela interpretação ou aplicação do Direito interno.

3 — O Direito Comunitário (ao qual o Direito nacional deve primazia) só poderá ser prosseguido e respeitado se for julgada tempestiva a actuação processual da recorrente.

4 — O entendimento contido na sentença recorrida é inconstitucional por violar princípios e direitos fundamentais como os supra-identificados (e o acto de liquidação carece em absoluto de base legal).

5 — A própria actuação da Administração Tributária e do Estado é inconstitucional, uma vez que, por violação dos princípios da proporcionalidade e da cobertura do custo, a tabela de emolumentos notariais posta em causa consubstancia um imposto (fixado por portaria) e não uma taxa, pelo que viola a reserva de lei formal.

6 — A violação do Direito Comunitário é geradora de nulidade, que acarreta a nulidade dos respectivos actos administrativos de interpretação e de aplicação.

7 — Ao afirmar que não se pode discutir o que quer que seja porque o prazo já foi ultrapassado, está-se a alcançar uma conclusão viciada, porquanto já está contida nas premissas, sendo que tal posição consubstancia claramente uma omissão de pronúncia ou até o non liquet.

8 — A posição adoptada pela recorrente, que não mereceu oposição da Fazenda Nacional e mereceu a adesão do Ministério Público, consubstancia um afloramento de um princípio aplicável não só aos actos notariais comerciais stricto sensu mas também a actos notariais como os em causa nos autos, que se reportam a operações comerciais essenciais para a prossecução do objecto social da recorrente, pelo que também aqui está em causa o Direito Comunitário e o Direito Constitucional.

9 — A sentença viola nomeadamente o disposto nos arts. 8.º, 20.º, 81.º, 87.º, 103.º, 106.º, 165.º, 169.º da CRP, 133.º do CPA, 204.º do CPPT, 24.º do CPT, 99.º, 100.º e 189.º do Tratado da União Europeia, 4.º, 10.º e 12.º da Directiva 69/335/CEE com as alterações introduzidas pela Directiva 85/303/CEE.

10 — Mais requer, nos termos designadamente do disposto no art. 177.º do Tratado CEE o reenvio prejudicial para o TJCE para apreciação das questões *sub judice* — a tempestividade ou intempestividade do exercício do direito do recorrente e a sua compatibilidade com o conceito de prazo razoável consagrado na Jurisprudência Comunitária e se a violação do Direito Comunitário pelo Direito Nacional gera anulabilidade ou nulidade e a aplicabilidade da Jurisprudência Comunitária a casos de constituição e registo de hipotecas constituídas por sociedades para prossecução do seu objecto social — que nunca foram apreciadas anteriormente pelo TJCE.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que:

Se exprime, em jurisprudência largamente consolidada dos tribunais superiores, o entendimento de que o acto tributário praticado com violação de princípios ou normas constitucionais ou de normas de Direito Comunitário (originário ou derivado) não é nulo mas meramente anulável

Aquele acto tributário é susceptível de impugnação judicial no prazo de 90 dias (art. 102º, nº 1 do CPPT); o interessado pode igualmente formular pedido de revisão do acto tributário no prazo de 4 anos, com possibilidade de impugnação contenciosa de eventual decisão desfavorável [arts, 78º, nº 1, e 95º, nºs 1 e 2, al. d) da LGT e art. 102º, nº 1, al. e), do CPPT].

A recorrente não questiona a caducidade do direito de dedução de impugnação judicial pelo decurso do prazo legal peremptório de 90 dias, fundamento da decisão de improcedência.

Sobre a adequação dos prazos citados a uma tutela administrativa e judicial efectivas dos direitos conferidos aos particulares pela ordem jurídica comunitária pronunciou-se o TJCE nos seguintes termos:

-«na ausência de regulamentação comunitária em matéria de restituição de impostos nacionais indevidamente cobrados, compete à

ordem jurídica interna de cada Estado Membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regulamentar as modalidades processuais dos recursos jurisdicionais destinados a assegurar a protecção dos direitos que o direito comunitário garante aos particulares».

-«parece razoável» um prazo nacional de caducidade de 3 anos a contar da data do pagamento impugnado, desde que se aplique «indiferentemente aos recursos fundados na violação do direito comunitário e àqueles fundados na violação do direito interno, quando se trata do mesmo tipo de impostos ou taxas» (ac. TJCE 17.11.98. Processo nº C-228/96)

A intempestividade da impugnação judicial prejudica a apreciação dos fundamentos de ilegalidade dos actos tributários impugnados, enunciados nas conclusões do recurso.

Sem conceder, consigna-se que constitui erro na aplicação do direito a extensão do alcance da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 Julho 1969, com as alterações introduzidas pela Directiva 85/3037/CEE, do Conselho, de 10 Junho 1985, a actos que não se incluíam no elenco das operações de reunião de capitais contempladas no art. 4º da primeira Directiva, nomeadamente uma escritura de constituição de hipoteca e respectivo registo (acs. STA 7.05.2003, rec. nº 92/03;12.03.2003 rec. nº 1s66/02; e 19.02.2003, rec. nº 1545/02).

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) No dia 29 de Novembro de 2001, a impugnante celebrou no 1º Cartório Notarial de Vila Nova de Famalicão, escritura pública de constituição de duas hipotecas dos valores de 240.882.660\$00 e de 45.205.729\$00 quanto a capital.

b) Por essa celebração foram-lhe cobrados emolumentos no montante de 909.767\$00.

c) No dia 21 de Dezembro de 2001, a impugnante celebrou no 1º Cartório Notarial de Vila Nova de Famalicão escritura pública de constituição de hipoteca no valor de 339.970.000\$00, quanto a capital e no montante máximo de 428.838.158\$00.

d) Por essa celebração foram-lhe cobrados emolumentos no montante de 1.041.910\$00.

e) No dia 21 de Dezembro de 2001, a impugnante celebrou no 1º Cartório Notarial de Vila Nova de Famalicão escritura pública de constituição de hipoteca no valor de 79.050.000\$00, quanto a capital e no montante máximo de 108.298.500\$00.

f) Por essa celebração foram-lhe cobrados emolumentos no montante de 259.150\$00.

g) Subsequentemente, a impugnante procedeu ao registo das ditas hipotecas tendo-lhe sido cobrados emolumentos registrais no montante global de 7.754,16 euros nas datas de 27.12.2001 e de 01.02.02.

3.1. A sentença recorrida identificou como única questão suscitada pela recorrente e a decidir a de saber se os emolumentos notariais e registrais referentes a três escrituras de hipoteca e subsequentes registos são ou não contrárias ao direito comunitário.

Apreciou, contudo, previamente a tal questão a da tempestividade da impugnação da liquidação de emolumentos notariais, datada de 29-11-2001, cujo pagamento ocorreu nesta mesma data, tendo a respectiva impugnação sido instaurada em 8-3-2001, quando já havia decorrido o prazo de 90 dias, a que se reporta o artº 102º a) do CPT, concluindo, por isso, pela intempestividade da respectiva impugnação.

Quanto às demais liquidações e porque as mesmas respeitam a escrituras de constituição de hipoteca e registo de hipoteca, concluiu

que as mesmas não violam as invocadas normas comunitárias uma vez que estão fora do âmbito das operações de reunião de capitais a que se refere a Directiva 69/335/CEE, de 17-7-1969, pelo que julgou a impugnação improcedente.

3.2. Sustenta a recorrente que este STA já decidiu que a restituição de quantias cobradas indevidamente ao Estado pode ser requerida dentro do prazo de 4 anos.

É jurisprudência consolidada deste STA, conforme refere o EMMP, que o acto tributário da liquidação é susceptível de impugnação judicial no prazo de 90 dias, nos termos do art. 102.º, n.º 1, do CPPT.

É igualmente não sofre contestação o entendimento de que o interessado pode formular pedido de revisão do acto tributário no prazo de 4 anos, com possibilidade de impugnação contenciosa de eventual decisão desfavorável que tal pedido venha a merecer, nos termos dos arts. 78.º, n.º 1, e 95.º, n.ºs 1 e 2, al. d), da LGT e art. 102.º, n.º 1, al. e), do CPPT.

Conforme igualmente sustenta o EMMP a recorrente não questiona a caducidade do direito de dedução de impugnação judicial pelo decurso do prazo legal peremptório de 90 dias pelo que não pode deixar de se confirmar a sentença recorrida na parte em que julgou improcedente a impugnação com fundamento na dita intempestividade da impugnação.

3.3. Defende a recorrente que os tribunais nacionais estão obrigados a interpretar e a aplicar o Direito nacional à luz do texto e da finalidade da Directiva e não podem invalidar ou diminuir a eficácia do Direito Comunitário pela interpretação ou aplicação do Direito interno pelo que o Direito Comunitário (ao qual o Direito nacional deve primazia) só poderá ser prosseguido e respeitado se for julgada tempestiva a actuação processual da recorrente.

Sustenta, ainda, que o entendimento contido na sentença recorrida é inconstitucional por violar princípios e direitos fundamentais como os supra-identificados (e o acto de liquidação carece em absoluto de base legal) e que a própria actuação da Administração Tributária e do Estado é inconstitucional, uma vez que, por violação dos princípios da proporcionalidade e da cobertura do custo, a tabela de emolumentos notariais posta em causa consubstancia um imposto (fixado por portaria) e não uma taxa, pelo que viola a reserva de lei formal.

Acrescenta que a violação do Direito Comunitário é geradora de nulidade, que acarreta a nulidade dos respectivos actos administrativos de interpretação e de aplicação.

Conclui que a sentença recorrida viola nomeadamente o disposto nos arts. 8.º, 20.º, 81.º, 87.º, 103.º, 106.º, 165.º e 169.º da CRP, 133.º do CPA, 204.º do CPPT, 24.º do CPT, 99.º, 100.º, 189.º do Tratado da União Europeia, 4.º, 10.º e 12.º da Directiva 69/335/CEE com as alterações introduzidas pela Directiva 85/303/CEE.

Mais requereu, nos termos designadamente do disposto no art. 177 do Tratado CEE o reenvio prejudicial para o TJCE para apreciação das questões sub judice — a tempestividade ou intempestividade do exercício do direito do recorrente e a sua compatibilidade com o conceito de prazo razoável consagrado na Jurisprudência Comunitária e se a violação do Direito Comunitário pelo Direito Nacional gera anulabilidade ou nulidade e a aplicabilidade da Jurisprudência Comunitária a casos de constituição e registo de hipotecas constituídas por sociedades para prossecução do seu objecto social que nunca foram apreciadas anteriormente pelo TJCE.

3.4. As decisões do TJCE apenas vinculam os órgãos jurisdicionais dos Estados-membros quanto à interpretação das normas de direito de comunitário pelo que não descortinamos de que forma uma norma jurídica nacional pode violar decisão do TJCE proferida no âmbito de um reenvio prejudicial pois que poderá é violar as normas de direito comunitário interpretadas pelas decisões do TJCE.

Referentemente à Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Junho de 1985, é jurisprudência constante deste Tribunal que ela só tem aplicação quando se trate de impostos indirectos incidentes sobre reuniões de capitais designadamente, quando esteja em causa a constituição e ou fusão de sociedades e modificações do seu capital conforme se escreveu no Ac. deste STA de 2.4.2003, Rec. 1909-02, que de perto passaremos a acompanhar.

É que conforme reafirmou o TJCE, no acórdão de 21 de Setembro de 2000, no processo n.º C-19/99, essa Directiva visa "promover a livre circulação de capitais, considerada essencial à criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno".

Protege apenas a livre circulação de capitais não se aplicando a "casos que se situam fora desse campo, como é o caso do comércio de bens imóveis entre entidades nacionais de um mesmo Estado membro".

Neste sentido decidiram além do já citado, entre outros, os acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Dezembro de 2000, de 11 de Dezembro de 2002 e de 26-03-03, nos recursos n.ºs 25545, 1058/02 e 1919-02, respectivamente.

No caso dos autos estamos perante emolumentos notariais e registrais cobrados por ocasião da celebração de uma escritura pública de hipoteca, conforme resulta da matéria de facto que vem fixada, não cabendo, pois, confrontar a legislação nacional aplicada pelo acto de liquidação com a mencionada Directiva Comunitária.

Não restam dúvidas de que esta Directiva proíbe aos Estados-membros que cobrem às sociedades, associações ou pessoas colectivas com fins lucrativos além de impostos sobre as entradas de capitais, "qualquer imposição, seja sob que forma for, em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que (...) esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica".

Contudo o que é vedado pela referida Directiva comunitária é a sujeição da pessoa colectiva a imposições cobradas a propósito de formalidades de que se faça depender o exercício da actividade, em consequência da sua forma jurídica.

Conforme refere o TJCE, acórdão proferido no processo C-206/99, de 21 de Junho de 2001, a referida proibição "é justificada pelo facto de, embora certas imposições não incidirem, enquanto tais, sobre as entradas de capitais, são cobradas em razão de formalidades ligadas à forma jurídica da sociedade, isto é, o instrumento utilizado para reunir capitais, pelo que a sua manutenção poderia pôr igualmente em causa os objectivos prosseguidos pela Directiva".

É esta interpretação não colide com a constante dos arestos do TJCE invocados pela recorrente.

Aderindo a esta interpretação das invocadas normas da Directiva o requerido reenvio prejudicial torna-se desnecessário impondo-se até o acolhimento da tese que o TJCE vem defendendo.

Não ocorre a suscitada incompatibilidade das normas nacionais aplicadas pelo acto recorrido com o direito comunitário invocado.

3.4. E igualmente não ocorre a defendida inconstitucionalidade das normas que permitiram a cobrança dos emolumentos questionados.

Na perspectiva da recorrente as normas que fundamentam a prática do acto impugnado seriam inconstitucionais.

A tese sustentada pela recorrente, como no acórdão que acompanhamos se escreveu, só terá razão de ser se os emolumentos puderem qualificar-se como impostos pois que só os impostos e as contribuições especiais, que, por similaridade de razões, partilham o mesmo regime, estão sujeitos à reserva de competência relativa da Assembleia da República, a quem cabe definir a sua incidência, taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, nos termos dos artigos 168º, nº 1, e 106º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP).

É que as taxas estavam subtraídas a esse regime, podendo o Governo legislar na matéria sem necessidade de autorização da Assembleia da República.

Contudo após a revisão constitucional de 1997, também o "regime geral das taxas", como resulta do artigo 165º, nº 1, alínea i), da CRP, passou a integrar a mesma reserva da Assembleia da República "mas esta norma é insusceptível de afectar as normas aplicadas pelo acto tributário em crise, as quais, tendo visto a luz antes da referida revisão constitucional, devem ser apreciadas, para aferição da sua constitucionalidade, à luz do regime constitucional ao tempo vigente" não cabendo, pois, "falar de uma "inconstitucionalidade superveniente", que a jurisprudência tem, uniformemente, rejeitado".

3.5. Desde já se adianta que os emolumentos em apreciação nos presentes autos devem ser qualificados como taxas e não como impostos.

E tal questão foi tratada pelo Tribunal Constitucional no acórdão nº 115/2002, de 12 de Março no processo nº 567/00, publicado na II série do *Diário da República* de 28 de Maio de 2002, que acompanhou jurisprudência do mesmo Tribunal.

E a linha de separação entre o imposto e a taxa deve encontrar-se a partir da estrutura unilateral daquele e bilateral ou sinalagmática desta.

É que contrariamente a quem paga um imposto, o sujeito passivo da taxa recebe em troca uma prestação individualizada.

Contudo torna-se desnecessário que haja, entre o valor dessa prestação e o serviço notarial prestado uma equivalência económica, exigindo-se, antes, uma correspondência jurídica entre um e outro e daí que só uma "desproporção intolerável" seja capaz de descaracterizar o tributo como taxa.

Como no acórdão que vimos acompanhando se escreveu "o sinalagma não é, em todo o caso, apenas formal. Exige-se a sua substancialidade, quer dizer, o montante da taxa a cobrar deve ter uma relação que possa ser apercebida como correspondente à prestação proporcionada ao sujeito passivo. Não, necessariamente, repete-se, ao respectivo valor, mas também não tão manifestamente desproporcional que se desligue do seu custo, perdendo toda a correspondência perceptível. Desproporção que se não mede, só, por referência ao custo instantâneo do concreto serviço individualizado, mas ao con-

junto das despesas a que dá lugar a manutenção da estrutura permanente que assegura a prestação do serviço público. E que se não se afere, apenas, em relação ao custo do serviço, mas também ao valor da própria utilidade propiciada, isto é, ao valor da vantagem ou benefício que aquele a quem se exige a taxa retira do serviço que lhe é prestado".

Nesta perspectiva os emolumentos impugnados devem ser qualificados como taxa e não como imposto.

É que existe a indicada relação sinalagmática ou seja a receita tem como contrapartida o serviço notarial e registral prestado à recorrente.

Havendo uma causa "para que se exija o tributo (a aludida prestação) e, se não se surpreende entre o seu montante e o serviço uma perfeita equivalência económica, também não se reconhece um desfasamento tal que afaste a correspectividade entre ambos" e "porque o montante da taxa não deixa de ser função do custo do serviço, globalmente considerado, só porque há um adicional, ou agravamento, cujo cálculo é efectuado tomando o valor do imóvel a que respeita o acto do registo" e "porque aquele nexos sinalagmático não é destruído por um flagrante excesso do quantum exigido à recorrente a propósito da efectivação" do acto notarial que solicitou.

Resta, por isso, concluir que os emolumentos notariais não tinham que ser criados pela Assembleia da República, uma vez que não são um imposto, tendo sido criados por diploma emanado do Governo anterior à reforma constitucional de 1997.

Acresce que entre o seu montante e a contraprestação não ocorre "afastamento tal" que torne a norma inconstitucional, por violação do princípio da proporcionalidade.

Assim sendo im procedem as conclusões das alegações do recurso.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

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

Lisboa, 19 de Novembro de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 19 de Novembro 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, razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.A.C. para daquele conhecer.

Recurso n.º 1176/03-03. Recorrente: Interbrinca — Importadora de Brinquedos, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Interbrinca — Importadora de Brinquedos, L.da, inconformada com a sentença, a fl. 746 e seguintes, do M.º Juiz do T.T. de 1.ª Instância de Lisboa, que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida contra as liquidações adicionais de IRC referente aos anos de 1991, 1992 e 1993, 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:

«As liquidações adicionais feitas em 1999, referentes aos anos de 1991, 1992 e 1993, após anulação pela Administração Fiscal, das liquidações feitas em 1996, referente aos mesmos anos, são liquidações autónomas, novas e diferentes destas, passíveis de impugnação judicial [conclusão a)].

E a notificação das liquidações feitas em 1999, referem claramente, que das mesmas se pode reclamar ou impugnar e que as liquidações anteriores foram anuladas [conclusão c)].

Tendo as liquidações de 1999, sido notificadas para além do prazo de caducidade da liquidação, as mesmas não devem produzir quaisquer efeitos e para isso devem ser anulados [conclusão e)].

O relator, por despacho de fls. 767, considerou não ter o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito e, por isso, propendeu declarar este S.T.A. incompetente para o apreciar, pois que nas ditas conclusões se suscitavam questões de facto não resolvidas na peça recorrida.»

Notificadas as partes para, a este propósito se pronunciarem, nada disseram.

O Ex.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., convergiu com o entendimento do relator atrás exposto.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Confrontadas as conclusões antes transcritas com o probatório da peça recorrida, desde logo resulta que nesta não se estabeleceu que as liquidações adicionais, relativas aos anos de 1991, 1992 e 1993, tenham sido efectuadas em 1999 nem que da respectiva notificação constava que as liquidações anteriores foram anuladas.

Estas questões logram enquadramento no plano dos factos, visto que se trata de captar ocorrências da vida real, não demandando, a sua solução, a interpretação e aplicação da lei.

Significa isto que o recurso não tem, por exclusivo fundamento, matéria de direito, o que, nos termos dos artigos 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, alínea b), 39.º e 41.º, n.º 1, alínea a), do E.T.A.F. e 280.º, 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 de Contencioso Tributário.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 (cento e cinquenta) euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 19 de Novembro de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 19 de Novembro de 2003.

Assunto:

Revisão oficiosa da liquidação. Pedido do interessado. Regime geral das taxas. L.G.T. Procedimentos de impugnação das taxas.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Mesmo quando oficiosa, a revisão do acto tributário pode ser solicitada pelo contribuinte, cumprindo à Administração tributária efectuar-la, caso se verifiquem os respectivos pressupostos legais.*
- 2 — *O artº 128º, nº 2, do Dec. Regulamentar nº 55/80, de 8-10, está revogado pelo artº 11º do Dec-Lei 154/91, de 23-04, que aprovou o CPT.*
- 3 — *A definição dos procedimentos ou meios gratuitos de impugnação das taxas e respectivo regime substantivo o adjectivo não se insere no "regime geral das taxas", que o artº 3º, nº 3, da LGT remete para "lei especial".*

Recurso n.º 1181/03-30. Recorrente: Gestiretalho - Gestão e Consultoria para a Distribuição a Retalho, SA, recorrido: Director-Geral dos Registos e do Notariado; Relator Ex.º Juiz Cons.º Dr. Brandão de pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por GESTIRETALHO - GESTÃO E CONSULTORIA PARA A DISTRIBUIÇÃO A RETALHO, S.A, do despacho do TT de 1ª Instância de Lisboa, que lhe rejeitou liminarmente o recurso contencioso que deduzira contra o indeferimento do pedido de revisão oficiosa de liquidação emolumentar.

Fundamentou-se a decisão na extemporaneidade do pedido, face ao disposto nos arts. 78.º da LGT e 162 do CPA, pois tendo o pagamento sido efectuado em 21/11/97, o pedido de revisão só foi efectuado em 14/05/02 quando o prazo respectivo, de 15 dias, terminou em 16-12-97, nada obstando o facto de o recurso contencioso ter sido apresentado no prazo legal pois que o acto de liquidação emolumentar se havia já consolidado na ordem jurídica, não podendo, pois, ser atacado, sob pena de fraude à lei.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1 - O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa decidiu rejeitar o recurso contencioso deduzido pela recorrente, por extemporaneidade do pedido de revisão apresentado pela aqui recorrente, cujo despacho de indeferimento era objecto de recurso.

2 - Sucede que o pedido de revisão apresentado consistiu, não no previsto na 1ª parte do nº 1 do artº 78º da LGT, mas no previsto na sua 2ª parte - pedido de revisão oficiosa.

3 - Os contribuintes podem pedir a revisão oficiosa de um acto tributário - tal resulta da letra da lei [arts. 78º, nº 6, da LGT, 86º, nº 4, al. a), do CPPT, e 93º do CPT], da sua história (comparação face ao instituto da reclamação extraordinária, previsto no CPCI),

bem como do princípio da legalidade da Administração (art. 266º, nº 2, da CRP) e do correlativo poder-dever de decisão ou pronúncia (art. 9º do CPA).

4 - O prazo para requerer a revisão oficiosa da liquidação emolumentar era de cinco anos [artº 94º, nº 1, al. b), do CPPT].

5- Ora, uma vez que a liquidação data de 21 de Novembro de 1997 e o pedido de revisão oficiosa de 14 de Maio de 2002, torna-se evidente que não se tinham ainda esgotado os cinco anos.

6 - Pelo que o pedido de revisão oficiosa é totalmente tempestivo.

Termos em que deverá revogar-se o despacho liminar recorrido, por idónea e tempestiva formulação do pedido de revisão da liquidação emolumentar apresentado pela recorrente, ordenando-se ao tribunal *a quo* o conhecimento dos fundamentos do recurso contencioso ou, no caso previsto no nº 1 do art. 753º do Código de Processo Civil, convidar-se as partes a produzir alegações sobre a questão do mérito.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, pois que a revisão da iniciativa do contribuinte, prevista no nº 1 do artº 78º da LGT, "ocorreu manifestamente fora do prazo para reclamar", não obstante a existência de jurisprudência no sentido proposto pela recorrente pois, por um lado, "resulta em contradição nos termos dizer "iniciativa da administração sob impulso do contribuinte" e, por outro, atento o disposto no artº 9º, nº 2, do Cod. Civil que veda a interpretação de uma norma, "que não tenha, na letra da lei, um mínimo de correspondência verbal".

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

Em sede factual, vem apurado que:

"a) No dia 21/11/1997 a recorrente outorgou no cartório Privativo do Centro de Formalidades de Lisboa, a escritura que tituló um aumento de capital em esc. 992 200 000\$00 e uma transformação de sociedade por quotas para sociedade comercial anónima - cfr. fls. 8 a 12 do apenso junto por linha;

b) Na mesma data foi efectuada a conta de emolumentos notariais, resultando nos termos do artº 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção que lhe foi dada pelo DL nº 397/83, 2/11, emolumentos no montante de esc. 1 544 100\$00, ou seja, euros 7 701,94 - cfr. fls. 14 do apenso junto por linha;

c) A conta referida em b) que antecede foi paga de imediato, ou seja, no dia 21/11/1997- cfr. fls. 14 do apenso junto por linha;

d) Em 14/05/2002 a ora recorrente requereu a revisão oficiosa da conta referida em b) que antecede, ao abrigo do artigo 78º da LGT - cfr. fls. 1 e segs. do apenso junto por linha;

e) Por ofício nº 162, de 10/01/2003, a recorrente foi notificada do despacho que indeferiu o aludido pedido de revisão oficiosa, da autoria do Director-Geral dos Registos e Notariado - cfr. fls. 13 a 19 destes autos."

f) Em 10/01/2003 veio a ora recorrente deduzir o presente recurso contencioso, com os mesmos fundamentos, do indeferimento referido em e) que antecede - cfr. fls. 2 e segs. destes autos."

Vejamos, pois:

A questão dos autos é, desde logo, a da interpretação do artº 78º nº 1 da LGT, referente à "revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou", ou "por iniciativa do sujeito passivo, no prazo da reclamação administrativa" ou "por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação".

Ou, mais precisamente, se esta última pode ser pedida pelo contribuinte naquele último prazo: quatro anos.

E a resposta é seguramente afirmativa.

Tal resulta, desde logo, da letra da lei pois que o nº 6 do mesmo preceito prevê o pedido do contribuinte dirigido à dita administração, como interruptivo do "prazo da revisão oficiosa do acto tributário ou da matéria tributável".

E o artº 86º, nº 4, al. a), do CPPT refere-se ao "pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo".

Ainda, o artº 10º, nº 1, al. b), do mesmo diploma faz competir aos serviços da Administração tributária, "proceder à revisão oficiosa dos actos tributários", abrangendo-se pois, em tal designação - ainda que porventura inadequada (cfr. Jorge de Sousa, *CPPT Anotada*, 4ª edição, pág. 94, nota 4) - a própria revisão por iniciativa dos interessados, como refere o artº 54º, nº 1, al. c), da LGT.

E, depois, dos princípios da legalidade, justiça, igualdade e imparcialidade - artº 266º, nº 2, da CRP - pois a Administração não pode legalmente demitir-se de proferir a decisão adequada, em tais casos - dever de pronúncia explicitamente consagrado no artº 9º do CPA, aplicável por força da al. d) do artº 2º do CPPT.

Finalmente, constituindo a revisão do acto tributário, na dita acepção, o sucedâneo da reclamação extraordinária do CPCI, "não faria sentido deixar de admitir o pedido do interessado como instrumento ou impulso procedimental da administração em contrário do que acontecia antes em que a reclamação assentava no pedido dos contribuintes". Uma tal solução seria de todo antagónica com o alargamento dos pressupostos da revisão em relação ao anteriormente permitido: "de um lado, teríamos maiores possibilidades objectivas de revisão do acto tributário; do lado oposto, a inviabilização dessas possibilidades pela contracção da sua iniciativa subjectiva" - cfr. o Ac. do STA, de 20-03-02, Rec 26580, que, no ponto, aqui se seguiu de perto.

É aliás, uniforme a jurisprudência deste STA sobre a questão: Cfr, directamente, além daquele aresto, e mais recentemente, o de 02Jul03 Rec. 945/03 e ainda que indirectamente mas equacionando a mesma questão face à conformidade ao direito comunitário, dos meios contenciosos de reacção às liquidações emolumentares, os Acd. de 26-03-03, Rec. 1770/02, 04/12-02, Rec. 1261/02, 23/10/02, Rec 899/02, 16-10-02, Rec. 834, 16-07-02, in *Fiscalidade* 11-31/2, 10-07-02. Rec. 724, 10-07-02, Rec. 668, 29-05-02, ibidem 11-25, 30-04-02, Rec. 26.232, 20-03-02, Rec 26.774, 27-02-02 Rec. 26-767, 20-02-02, Rec. 26.576, e 06-02-02, Rec. 26.319 e 30-01-02 Rec. 26 231.

Ora, o artº 94º, nº 1, al. b), do CPPT, em vigor à data da liquidação, fixava o prazo de 5 anos para a sua revisão.

Tal prazo foi alterado pelo artº 78º, nº 1, da LGT que o reduziu para quatro anos.

Todavia, não há que ter em consideração, no cômputo do respectivo prazo, o disposto no artº 397º nº 1 do Cód. Civil: a lei que fixa um prazo mais curto é aplicável aos prazos em curso mas aquele só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, "a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar".

O que bem se compreende se se atentar em que, de contrário, pretendendo o legislador encurtar o prazo, este seria alongado, o que, pois, contraria a sua intenção.

Isto, mercê do disposto no artº 5, nº 6, do Dec-Lei 398/98, de 17 de Dez, que aprovou a LGT pois que manda aplicar o novo prazo

de 4 anos, "aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998", o que não é o caso já que o facto tributário em causa ocorre em 21-11-97.

Assim, nos autos, tendo a liquidação sido efectuada em 21Nov97, aplica-se o prazo de 5 anos pelo que, tendo o pedido de revisão oficiosa tido lugar em 14Mai02, ele é tempestivo.

Refira-se, finalmente, que não é aplicável, nos autos, o artº 128º, nº 2, do Dec. Regulamentar nº 55/80, de 8 Out, nos termos do qual "sempre que, em inspecção, inquérito ou, por outra forma, se averiguar que algum funcionário cobrou a mais ou a menos do que o preço devido por qualquer acto, ser-lhe-á determinada pelo Director-Geral dos Registos e Notariado, a restituição ou o depósito da diferença, independentemente das sanções disciplinares a que haja lugar".

Na verdade, mesmo a entender-se tal preceito como concretizando a revisão oficiosa em causa, ele está revogado, desde logo, pelo artº 11º do Dec-Lei 154/91, de 23-04, que aprovou o CPT.

De qualquer modo, a questão ora em debate - procedimentos ou meios gracioso de impugnação e respectivo regime substantivo e adjectivo - não se integra no "regime geral das taxas", que o artº 3º, nº 3, da LGT remete para "lei especial" - repare-se no meio processual adequado para o ataque contencioso à liquidação da taxa: a impugnação judicial prevista primeiro no CPT e, ora, no CPPT.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o despacho recorrido e devendo o tribunal *a quo* conhecer dos fundamentos do recurso, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Novembro de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Madureira*.

Acórdão de 19 de Novembro de 2003.

Assunto:

Taxas sobre comercialização de produtos de saúde exigidas pelo INFARMED. Conformidade à Constituição da República Portuguesa e ao Direito Comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

I — As taxas sobre comercialização de produtos de saúde cobradas pelo INFARMED, referidas no artigo 72º da Lei 3-B/2000, não são taxas mas verdadeiros impostos, dado o seu carácter de prestações pecuniárias coactivas, sem carácter de sanção, destinadas à realização de fins públicos.

II — Tais impostos não violam o artigo 33º da 6ª Directiva nem a Constituição da República Portuguesa.

Recurso nº 1227/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Johnson & Johnson Lda; Relator: Ex.º Juiz Consº. Dr. Vitor Meira.

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

"Johnson & Johnson, Limitada" impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde relativa ao mês de Setembro de 2002, no montante de 3.993,36 euros.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente, anulada a autoliquidação e condenado o INFARMED no pagamento de juros indemnizatórios.

Inconformada com tal decisão recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1. O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto, corresponde, compositamente, à contrapartida de serviços efectivamente prestados a beneficiários perfeitamente individualizáveis e, bem assim, ao desenvolvimento de uma actuação tendente à remoção de um obstáculo legal real ao exercício de uma actividade particular;

2. O tributo em questão apoia-se, assim, no «princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à comunidade» (J. CASALTA NABAIS) e não no exigente princípio da legalidade fiscal, que tem por base o princípio da capacidade contributiva;

3. Ainda que de um imposto se tratasse, o que apenas por mera cautela se admite, os seus elementos essenciais resultariam com suficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei;

4. A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente *secundum legem*;

5. O INFARMED não interferiu por qualquer forma no campo de incidência da taxa, que foi exclusivamente definida por lei;

6. O campo de incidência da taxa é apenas e só o volume de vendas dos produtos por ela abrangidos, por parte dos obrigados ao seu pagamento, para os quais o preço de venda ao público é o preço a que os mesmos vendem os seus produtos àquele que lhes adquire, seja ele armazenista, distribuidor grossista ou consumidor final;

7. É que, ao contrário do que a douta sentença erradamente entende, se os sujeitos passivos da taxa fossem taxados sempre pelo valor de venda do produto ao consumidor final, estar-se-ia perante uma solução contrária a todo e qualquer dos mais elementares princípios constitucionais e legais de justiça tributária que o INFARMED igualmente tem de observar, visto que, numa tal situação, como os produtos em causa não têm preço fixado por lei, podendo cada agente económico praticar um preço diferente, os sujeitos passivos poderiam ser colocados na situação de pagar uma taxa cujo valor poderia ser bastante superior ao próprio benefício económico decorrente da colocação do produto no mercado, o que contrariaria tudo o que são princípios de justiça fiscal;

8. 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;

9. 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 58º da Lei n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro, no artigo 55º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, e nos artigos 1º, n.º 3, e 3º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro, que constituem leis interpretativas do citado pelo artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, e por isso se integram na lei interpretada (artigo 13º, n.º 1, do Código Civil);

10. Por último, carece de qualquer fundamento a condenação em juros indemnizatórios nos termos do n.º 2 do artigo 43º da Lei Geral Tributária, porque este; interpretado em conjunto com o seu n.º 1, só se aplica aos casos de que resulte para o sujeito passivo pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido;

11. Este não é manifestamente o caso que ora nos ocupa, visto que, na lógica - aliás, errada, como vimos - da sentença recorrida, a impugnante teria pago uma taxa inferior àquela que seria devida se a mesma fosse calculada com base no volume de vendas ao consumidor final;

12. Pelo que, não tendo havido pagamento de taxa superior à legalmente devida, não há lugar ao pagamento de quaisquer juros indemnizatórios, conforme resulta dos n.ºs 1 e 2 do artigo 43º da Lei Geral Tributária.

A recorrida contra-alegou no sentido da manutenção da decisão recorrida, requerendo a título meramente subsidiário que fosse considerada inconstitucional a norma contida no n.º 3 do artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000. Formulou as seguintes conclusões:

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, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

3. O artigo 72º da Lei n.º 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 n.º 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, n.º 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 n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

7. São devidos juros indemnizatórios à Johnson, porquanto esta, por erro imputável aos serviços, teve que suportar o pagamento de uma alegada dívida tributária sem que esta fosse devida, assim se preenchendo os requisitos legalmente exigidos no artigo 43º, n.º 2, da Lei Geral Tributária.

8. O artigo 58º da Lei n.º 30-C/2000, o artigo 55º da Lei n.º 109-B/2001 e o Decreto-Lei n.º 312/2002 não vieram interpretar o regime estabelecido pelo artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, pelo que não são retroactivamente aplicáveis ao caso sub iudice.

Para efeitos da ampliação do objecto do recurso requerida, a título subsidiário, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 684º-A do Código de Processo Civil, importa ainda concluir:

9. A definição da base de incidência objectiva do imposto, por um lado, e a respectiva liquidação e cobrança, por outro, não podem ser consideradas separadamente, para efeitos de aplicação do princípio da legalidade, sempre que a determinabilidade da primeira seja posta em causa pelo regime legalmente estabelecido para estas últimas.

10. O artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000 é inexecutável por si mesmo, encontrando-se o fundamento de tal inexecutabilidade na circunstância de a base de incidência objectiva do imposto não ser determinável pelos sujeitos obrigados à sua autoliquidação, sem uma intervenção regulamentar posterior.

11. Uma vez que o regime estabelecido no artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000 não permite superar a indeterminabilidade da base de incidência do imposto resultante do sistema de autoliquidação legalmente criado, o n.º 3 daquele artigo é inconstitucional, por violação do disposto no número 2 do artigo 103º da Constituição da República Portuguesa, devendo, em consequência, ser devolvidos os montantes pagos pela Johnson, acrescidos dos respectivos juros indemnizatórios.

12. Na medida em que o imposto criado pelo artigo 72º da Lei n.º 31/2000 implica uma tributação sobre o rendimento de pessoas colectivas, e o n.º 3 do mesmo artigo sujeita os respectivos sujeitos passivos ao pagamento de um valor calculado por referência a um preço estabelecido e recebido por outras entidades que não aqueles sujeitos passivos, este último preceito é inconstitucional, por violação do imperativo resultante do n.º 2 do artigo 104º da Constituição da República Portuguesa, que exige que a tributação das empresas incida fundamentalmente sobre o seu rendimento real, também neste caso devendo, em consequência, ser devolvidos os montantes já pagos pela Johnson, acrescidos dos respectivos juros indemnizatórios.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso em conformidade com a jurisprudência do acórdão n.º 61/03-30, de 4 de Junho de 2003, para cuja fundamentação remete.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:
1 — No dia 29/10/02, a impugnante liquidou e pagou ao INFARMED a quantia de 3,993,36 euros, correspondentes à Taxa sobre a Comercialização dos Produtos de Saúde do mês de Setembro de 2002.

2 — Este valor (referido em 1) foi liquidado com base nos modelos de "Declaração de Venda" e "Guia de Depósito", segundo as respectivas instruções de preenchimento, instituídas pelo Conselho de Administração do INFARMED, por despacho de 28/04/00.

3 — O valor a entregar ao INFARMED, por determinação deste, é obtido multiplicando o volume de vendas mensal do produtor, importador de produtos de saúde ou dos seus representantes, pelo factor legalmente estabelecido.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A questão colocada nos presentes autos foi já decidida nesta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo nos acórdãos 61/03, de 4 de Junho, e 439/03, de 9 de Julho, tendo em ambos o actual relator tido intervenção como adjunto. Concordando com a orientação seguida em tais acórdãos e com as decisões neles proferidas vamos por isso segui-las de perto.

Sem necessidade de retomar aqui as transcrições doutrinárias que constam do primeiro dos arestos referidos, temos como elementos do conceito de taxa:

Ser uma prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente pelo Estado ou outro ente público, sem carácter sancionatório;

Utilização individualizada pelo contribuinte de bens públicos ou semipúblicos;

Contrapartida por uma actividade do credor dirigida ao mesmo contribuinte.

A taxa distingue-se pois do imposto pela bilateralidade do tributo face à unilateralidade deste e pela corresponsabilidade das prestações do utente e da entidade prestadora, inexistente nele. Esta relação tem carácter substancial ou material, que não meramente formal, podendo contudo não haver uma equivalência rigorosa entre o valor do serviço e a quantia a pagar, desde que não ocorra uma "desproporção intolerável".

Passemos agora a transcrever o que no acórdão 61/03 se escreveu relativamente à taxa aqui em causa:

«Ora, nos termos do preâmbulo do Dec-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do Infarmed, a criação do instituto procurou responder às necessidades "de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público" bem como "reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública".

Pelo que o seu artº 6º lhe atribuiu, como refere a impugnante, "a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades - seu nº 3:

a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde.

c) garantir a qualidade dos produtos de saúde.

e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o nº 1 do art. 72º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma "ao sistema de garantia da qua-

lidade 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".

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais - artigo 64º - o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, "a comunidade" — beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da correspondente actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação,

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a corresponsabilidade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e aprestada pelo INFARMED.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson - cfr. artº 44º, n.º 2 da LGT

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso — cfr. Casalta Nabais, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, pág. 260.

"No concernente às taxas devidas por licenças...apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral" pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou ao menos como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo, idêntica e, por todos, os Acs. do TC de 16Fev00 in Acórdãos do Tribunal Constitucional, vol 46º, págs. 21 e segs. e do STA, de 24/11/99, Rec. 18.911, 28/04/99, Rec. 18, 911, 28/4/99 Rec. 21.843 e 24/3/99, Rec. 21.649,

Está, assim, sujeita ao disposto no artº 103º, nº 2, da Constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação -cfr. Casalta Nabais, Direito Fiscal, 2ª edição, pág. 142.

Ora, o nº 3 do referido artº 72º dispõe que "a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final ...e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto".

Assim, a incidência real concretiza-se "no volume de vendas de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas "vendas mensais".

Certo que deve ter por referência, "o preço de venda ao consumidor final" mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero "valor de referência limite".

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso "declaração de vendas" surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.»

Também no que respeita à desconformidade com o direito comunitário acompanhamos o que se escreveu no acórdão já referido pelo que vamos igualmente transcrever o que nele sobre tal questão se escreveu:

«Quanto à violação do direito comunitário: artº 33º da directiva: 77/388/CEE, do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91. Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

"Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira".

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados-Membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior".

Cfr., por todos, os Acds. de 17/Set/97, Proc C-28/96 — Fricarnes, SA, e Proc. C. 347/95 — UCAL; de 26/6/97, Careda, SA in Colectânea de Jurisprudência, I, pág. 3734 e de 13/03/97 - Solisnor, SA, in cit., I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos produtos

(de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados-Membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios — cf. o Ac 13/07/89, Proc,s 93 e 94/88 in Colecção pág. 2671 — WisselinK — e de 8/7/86 Proc. 73/85 in Colecção pág. 2219 Kerrutt e de 27/11/95 Procº 295/94 in Colecção pág.s 3759 Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito artº 33º.»

As questões suscitadas pela recorrida a título subsidiário foram analisadas nas transcrições que efectuámos pelo que não haverá que repetir detalhadamente a sua apreciação. Nelas questiona a recorrida a título subsidiário a constitucionalidade do nº 3 do artigo 72º da Lei 3-B/2000. Na transcrição que fizemos do acórdão 61/03 a questão foi apreciada, tendo-se então referido que a incidência real se concretiza no volume de vendas, aparecendo apenas como valor de referência limite a menção do preço de venda ao consumidor final. Foi pois, como se disse, respeitada a reserva de lei formal da Assembleia da República pois aquela norma contém em si elementos bastantes para determinar a base de incidência do tributo, sem necessidade de posterior regulamentação.

Também o afirmado pela recorrida na sua 12ª conclusão quanto à violação do artigo 104º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa que impõe a tributação das empresas pelo rendimento real não procede porquanto a tributação incidente sobre o volume de vendas de cada produto não deixa de constituir um rendimento real da vendedora só porque referido ao preço de venda ao consumidor final.

Não ocorrem pois as inconstitucionalidades invocadas

Refira-se finalmente quanto aos juros indemnizatórios que a recorrida entende serem-lhe devidos, que tal questão fica prejudicada face ao entendimento aqui decidido quanto à legalidade da "taxa" em causa.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, tanto na 1ª instância como neste Supremo Tribunal Administrativo, fixando-se aqui em 60% a procuradoria.

Lisboa, 19 de Novembro de 2003. — Vítor Meira (relator) — Alfredo Madureira — Brandão de Pinho.

Acórdão de 19 de Novembro de 2003.

Assunto:

Oposição. Prescrição de IVA. Sucessão de leis no tempo. Interrupção.

Doutrina que dimana da decisão:

A dívidas de IVA do ano de 1990, cuja atinente execução fiscal foi instaurada em 28.V.1991 e esteve parada desde tal data até 12.X.1993, é de aplicar o prazo prescricional de 10 anos do artigo 34º, n.º 1, do CPT (contado desde 28.V.1992 — n.º 3 do mesmo artigo 34º), claramente transcorrido na data da prolação do acórdão do STA 19.XI.2003.

Recurso n.º 1239/03-30, em que são recorrente a Fazenda Pública, recorrido Vítor Ferreira da Silva, e de que foi Relator o Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do TT de 1ª Instância de Faro que, com base em prescrição da dívida exequenda, julgou procedente esta oposição, deduzida por Vítor Ferreira da Silva à execução n.º 1074-91/000356.5 da RF de Lagos. Remata a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. O M.ºmº Juiz do Tribunal *a quo* interpretou e aplicou erradamente o artigo 48º, n.º 3, da LGT.

2. Pois, em vista do art.º 5º do DL n.º 398/98, de 17.XII, e art.º 12º da LGT, o preceito substantivo questionado não tem força retroactiva.

3. Por isso respeita os efeitos jurídicos já produzidos.

4. Ora, anteriormente à data da sua entrada em vigor (1.1.1999 art.º 6º do DL n.º 398/98, de 17.XII), o efeito interruptivo da prescrição, declarado pelo artigo 34º do CPT, em resultado das instaurações das execuções, já tinha decorrido.

5. Logo, essa interrupção não pode ser atingida pela aplicação da nova lei.

6. Sendo assim, o prazo prescricional ainda não decorreu.

7. Pelo que a execução deve prosseguir relativamente ao oponente.

Contra-alegando, o Rcd.º conclui quanto ao objecto do recurso:

- Não se pode afirmar que, instauradas as execuções contra o devedor principal, está interrompida a prescrição durante um ano, em relação aos responsáveis subsidiários;

- Isto porque, quer no domínio do CPCI, quer no do CPT, não se previu expressamente a interrupção da prescrição quanto a terceiros responsáveis pelos débitos fiscais contra quem viesse a reverter a execução.

- O n.º 3 do art.º 48º da LGT aplica-se aos processos pendentes, porque

- Tal disposição não altera o prazo de prescrição, antes dispõe sobre o conteúdo do facto prescricional, definindo o regime de uma causa interruptiva da prescrição.

- Pelo que, nos termos da parte final do n.º 2 do art.º 12º do Código Civil, é de aplicação imediata às relações jurídicas já constituídas.

- Pelo exposto, o prazo prescricional já decorreu.

- A execução não deve prosseguir relativamente ao oponente, pela prescrição da dívida, sendo certo que também nunca poderia prosseguir contra o oponente por este ser parte ilegítima na execução, por não ser o responsável pelo pagamento da quantia exequenda.

O distinto PGA proferiu o seguinte duto despacho:

«Tendo em conta os dados de facto constantes dos autos e vistas as regras dos arts. 48º da LGT e 5º do DL n.º 398/98, de 17.XII,

a prescrição das obrigações tributárias de IVA ocorreu, o mais tardar, no final do ano de 1999 — sendo certo que, pelo regime do anterior CPT, a prescrição ocorreria apenas no final de 2001 (cfr. o artigo 297º do C. Civil, para onde remete o falado art.º 5º do DL 398/98).

Como assim, e com esta fundamentação, há que confirmar o julgado, negandose, consequentemente, provimento ao recurso.»

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

I — Em 28.V.91, foi instaurado no serviço local de finanças de Lagos a execução fiscal n.º 1074-91/000356.5 contra a sociedade EU-ROLAGOS, por dívida de IVA relativa ao ano de 1990, no valor de esc. 263 135\$00;

II — Em 01/IX/92, foram instaurados no mesmo serviço contra a mesma sociedade as execuções fiscais n.ºs 1074-92/000985.7 e 1074-92/000984.9, por dívidas de IVA e juros compensatórios relativas ao mês de Dezembro do ano de 1990, nos valores de esc. 233 531\$00 e 4 914\$00, respectivamente;

III — Por conta de tais dívidas, do total de esc. 501 580\$00, foi pago o montante de esc. 180 000\$00;

IV — Em 25.1.2001, foi proferido o despacho-projecto de reversão contra o oponente e outro, que lhe foi notificado;

V — Deduziu ele oposição a tal despacho-projecto, indicando como prova, além de um documento, uma testemunha;

VI — Essa testemunha, porém, não foi inquirida;

VII — Em 22.11.01, foi proferido o despacho final de reversão contra o oponente e outros, sendo relativamente a ele pelo montante de esc. 321 580\$00, respeitante a parte das dívidas referidas em I e II;

VIII — O oponente foi citado para a execução, na parte que lhe dizia respeito, em 02.11.2001;

IX — A sociedade EUROLAGOS foi constituída por escritura pública em 13.VIII.87;

X — O oponente foi um dos seus sócios fundadores, juntamente com Francisco António da Conceição Franco e Vasco Fernando Brazona Mourinho, tendo o oponente e o Franco, cada um, uma quota de esc. 400 000\$00 e o Mourinho uma quota de esc. 200 000\$00;

XI — Em tal sociedade, todos os sócios foram nomeados gerentes, obrigando-se a sociedade com a assinatura de dois deles;

XII — Por escritura pública de 11.XII.90, o oponente dividiu a sua quota em duas e cedeu uma ao Franco e outra ao Mourinho, tendo também então renunciado ao seu cargo de gerente dessa sociedade;

XIII — O oponente residia em Faro e trabalhava na sociedade MO-VIHOTEL, com sede no cruzamento Loulé-Quarteira com a EN 125, onde normalmente se encontrava;

XIV — Quem estava à frente da EUROLAGOS eram os sócios Franco e Mourinho que pagavam os serviços que eram feitos para essa sociedade;

XV — Quando o oponente cedeu a sua quota, a sociedade EU-ROLAGOS estava a trabalhar normalmente e assim continuou por mais algum tempo.

Exposta a factualidade disponível, cabe referir que a questão decidenda é a de saber se ocorreu a prescrição das dívidas tributárias em causa, de IVA de 1990 e juros compensatórios.

O atinente prazo iniciou-se ainda na vigência do CPCI, diploma que vigorou até 01 de Julho de 1991 e cujo artigo 27º estabelecia

o prazo prescricional das dívidas tributárias de vinte anos, sendo que, na falta de regime especial, “a prescrição conta-se do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário”, *in casu*, 01.1.1991.

Mais aí se estabelecia que a reclamação, a impugnação, o recurso e a execução interrompem a prescrição. Porém, cessa este efeito se o processo estiver parado, por facto não imputável ao contribuinte, durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período com o que tiver decorrido até à data da autuação.

Em 01.7.1991, entrou em vigor o CPT (cfr. artigo 2º do DL n.º 154/91, de 23.IV), em cujo artigo 34º, n.º 1, se dispunha que “a obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei”, nada inovando os seus n.ºs 2 e 3 no que concerne ao termo inicial do prazo ou às causas interruptivas da prescrição.

Por fim, novo encurtamento do prazo prescricional em referência ocorre com a LGT (diploma que vigora desde 01.1.1999 — cfr. artigo 6º do DL n.º 398/98, de 17.XII)

Na verdade, dispõe o seu

«Artigo 48º

Prescrição

1. *As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.*

2. *As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários.*

3. *A interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação.»*

Assim, importa, antes de mais, assentar nas regras de direito transitório aplicáveis em matéria de prescrição.

A regra básica em sede de aplicação das leis no tempo — constante do artigo 12º, n.º 1, do Código Civil (CC) e reafirmada no artigo 12º, n.º 1, da LGT — é a de que a lei só dispõe para o futuro, regra esta que, no que a prazo de prescrição concerne, tem excepção prevista no n.º 1 do artigo 297º do CC — *a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar.*

No entanto, como se nota no acórdão desta Secção de 14.III.2001 — rec. 25 426, in *APÊNDICE AO DR* de 27.VI.2003, pp. 804-813, “a lei nova pode, sem retroactividade, tomar em conta factos ocorridos antes da sua entrada em vigor, desde que não atribua a esses factos um efeito constitutivo, modificativo ou extintivo de situações não constituídas, modificadas ou extintas antes da sua entrada em vigor, mas apenas os tome como pressupostos negativos ou positivos para efeitos de determinação da constituição, modificação ou extinção de situações jurídicas não ocorridas anteriormente.

Nas situações de prescrição extintiva, que pressupõe uma certa duração de um estado de facto, está-se perante uma situação em curso

de extinção e, por isso, se o facto extintivo da situação jurídica não ocorreu no domínio da lei anterior, a lei nova é potencialmente aplicável, sem retroactividade, à face daquele princípio geral sobre aplicação das leis no tempo.

Sendo aplicável a lei nova, é ela que define os pressupostos da sua aplicação às situações não extintas antes da sua entrada em vigor, podendo, designadamente, considerar irrelevantes os factos passados sob o domínio da lei antiga que, em face desta lei, eram havidos como factos virtualmente extintivos, ou exigir novas condições para a extinção da situação jurídica em causa. Porém, tem-se entendido que a hipótese inversa, de a lei nova valorizar *ex novo*, atribuindo-lhes efeitos jurídicos, factos passados no domínio da lei antiga que aí não tinham a relevância que na lei nova para eles se prevê, não pode ser efectuada, sem retroactividade.

Trata-se de uma restrição da referida regra de que cabe à lei nova fixar os pressupostos da sua aplicação às situações não extintas antes da sua entrada em vigor, ditada por razões de protecção de expectativas jurídicas, que se reconduz à regra de a lei nova só poder, sem retroactividade, conferir eficácia extintiva a factos passados sob a lei antiga se esta já atribuía a tais factos relevância idêntica.

Em matéria de prescrição extintiva, o facto extintivo é o decurso do período de tempo necessário para ela ocorrer e, por isso, fazendo-se esta restrição, a lei nova não poderá atribuir eficácia extintiva a períodos de tempo que, à face da lei antiga, não tinham relevância para efeitos de prescrição. Assim, se à face da lei antiga havia factos que obstavam à relevância do decurso do período de tempo para efeitos de prescrição, como é o caso das causas de suspensão e de interrupção, eles não poderão deixar de ser tidos em conta para apurar se decorreu, ou não, o período de tempo necessário para ocorrer a prescrição. Isto é, não poderão considerar-se para efeitos da prescrição, à face da lei nova, períodos de tempo que à face da lei antiga estavam inutilizados por efeito de actos interruptivos ou suspensivos.”

Pois bem, não tendo, manifestamente, a prescrição das dívidas exequendas ocorrido sob a égide do CPCI, por isso que, quando o CPT (que, lembramos, encurtou para 10 anos o prazo prescricional em foco) entrou em vigor, só havia decorrido meio ano do anterior prazo de 20 anos, vejamos, à luz dos supra explanados princípios, se são de aplicar os pertinentes normativos do CPT, ou se o caso se mostra sujeito à lei hodierna.

Com a instauração de uma execução fiscal em 28.V.1991 e de outras duas em 01.IX.1992, interrompeu-se a prescrição — artigos 27º, § 1º, do CPCI e 34º, n.º 3, do CPT.

Sucedo, porém, que a execução fiscal em referência, instaurada contra EUROLAGOS em 28.V.1991, apenas em 12.X.1993 foi movimentada, então se lavrando termo de apensação de outros processos executivos (onde diligência alguma teve lugar).

Como assim, esteve ela parada, por facto manifestamente não imputável à contribuinte executada, por mais de um ano, por isso que cessou o sobredito efeito interruptivo, impondo-se, em sede de contagem do prazo prescricional, ter em atenção o estatuído na parte final do convocado artigo 34º, n.º 3.

Ora, só após 28.V.1992, decorreram até à presente data 11 anos, 5 meses e 21 dias, claramente se mostrando, pois, preenchido o falado prazo prescricional de dez anos do aplicável Código de Processo Tributário.

De todo o exposto se vê que mal andou, efectivamente, o M.^{mo} Juiz de Direito a quo ao convocar o n.º 3 do artigo 48º da LGT, cujo regime é de afastar do caso vertente, desde logo porque, à face dele, nunca a prescrição ocorreria antes de 1 de Janeiro de 2007.

Sem embargo, porém, a conclusão a que a instância chegou — prescrição das dívidas exequendas — e a consequente decisão tomada — procedência desta oposição foram acertadas.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida, conquanto com diversa fundamentação.

Sem custas — artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 19 de Novembro de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 19 de Novembro de 2003.

Assunto:

Recurso hierárquico facultativo. Reclamação graciosa. Indeferimento de pedido de anulação e restituição de sisa. Recurso contencioso. Rejeição do recurso por ilegal interposição.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos das disposições combinadas dos arts. 92º e 100º do CPT, os recursos hierárquicos, salvo disposição em contrário, das leis tributárias, tem natureza facultativa e efeito devolutivo, cabendo recurso contencioso da decisão proferida no recurso hierárquico de reclamação graciosa, nos termos da lei, salvo se tiver sido interposta impugnação judicial da liquidação.*
- 2 — *Pelo que do acto de indeferimento do Chefe da Repartição de Finanças que indeferiu pedido de anulação e restituição de Sisa, nos termos do § 2º do artº 13º-A do CIMSISD, cabia desde logo recurso contencioso para o então TT de 2ª Instância, nos termos do artº 41º, nº 1, al. b), do ETAF (redacção vigente ao tempo).*
- 3 — *De tal acto cabia igualmente recurso hierárquico mas facultativo pelo que, da decisão deste, não cabe recurso contencioso, por não lesiva nem definidora da situação jurídica respectiva.*
- 4 — *Devido este, consequentemente, ser rejeitado por ilegal interposição artº 57, § 4º, do RSTA.*

Recurso n.º 1251/03. Recorrente: Manuel Maria Julião da Fonte; Recorrido: Director Distrital de Finanças de Setúbal; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o. Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por MANUEL MARIA JULIÃO DA FONTE, do aresto do TCA, que, por ilega-

lidade da sua interposição, rejeitou o recurso contencioso que o mesmo havia deduzido contra o despacho, de 26-04-95 proferido pelo Director Distrital de Finanças de Setúbal.

Fundamentou-se a decisão em que vigora, no caso, o regime do recurso hierárquico unitário e só da decisão deste é que cabe recurso contencioso pelo que este só cabia da decisão do mais elevado superior hierárquico do autor do acto recorrido, o Ministro das Finanças ou entidade a quem este delegasse a sua competência para apreciar e decidir o mesmo, não sendo, assim, o acto recorrido verticalmente definitivo, entendido este como o que é praticado por um órgão colocado de tal forma, na hierarquia, que a sua decisão constitua a última palavra da Administração activa.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1 - A decisão objecto de recurso para o Tribunal Central Administrativo é definitiva e executória.

Porquanto,

2 - Constitui a decisão proferida pelo AF relativamente à questão de fundo.

Logo,

3 - O recurso interposto pelo Recorrente para o Tribunal *a quo* é da competência deste nos termos do Artº 41º, nº 1, alínea b), do ETAF.

Tanto mais que,

4 - O recurso hierárquico daquele despacho do Senhor Director Distrital de Finanças de Setúbal para sua Excelência o Ministro das Finanças é facultativo e não obrigatório como resulta do artº 92º, nº 1 do CPT.

Assim sendo,

5 - Contrariamente ao decidido no acórdão ora recorrido, o recurso interposto pelo Recorrente para o Tribunal *a quo* é legal e o despacho do DDF contenciosamente recorrível.

6 - Não sendo obrigatório para o Recorrente esgotar a via hierárquica para que o acto seja contenciosamente recorrível.

Com efeito,

7 - O acto do DDF afecto ao recurso para o Tribunal *a quo* é recorrível.

Logo,

8 - Aquele douto tribunal deveria ter conhecido da questão de fundo objecto daquele recurso.

9 - Não o tendo feito, o Tribunal recorrido violou por erro de aplicação, omissão e interpretação, entre outros, o disposto nos arts. 25º, nº 1, da LPTA, 268º, nº 4, da CRP, 41º, nº 1, alínea b), e 32º, nº 1, alínea c), do ETAF e ainda os Arts. 92º, nº 1, e 100º, ambos do CPT.

Nestes termos e nos mais de Direito que VV. Ex.^{aa} Venerandos Conselheiros, doutamente suprirão, deve ao presente recurso ser concedido provimento revogando-se o Acórdão ora recorrido nos termos das conclusões que se deixam formuladas”.

Não houve contra-alegações.

O Ex.^{mo} Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.

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

Em sede factual, vem apurado que:

«**Em causa está o despacho de 26.4.95, do Director Distrital de Finanças de Setúbal que indeferiu o recurso hierárquico do despacho**

de 7.2.95, do Chefe da Repartição de Finanças de Grândola que indeferiu o pedido de anulação e restituição da sisa constante do conhecimento n.º 90/901, de 12.3.92, no montante de 825.000\$00 e formulado nos termos do § 2 do art. 13º-A do CIMSISD.»

Vejam, pois:

Nos termos do art.º 92º do CPT, diploma aplicável ao caso, os recursos hierárquicos, salvo disposições em contrário das leis tributárias, têm natureza meramente facultativa e efeito meramente devolutivo - n.º 1 -, sendo que, da decisão sobre o recurso hierárquico de reclamação graciosa, cabe recurso contencioso, nos termos da lei, salvo se já estiver pendente impugnação judicial com o mesmo objecto.

E, de modo idêntico, dispõe o seu art.º 100, afirmando a possibilidade do mesmo recurso hierárquico e contencioso.

Por sua vez, o art.º 95º prevê a reclamação para anulação total ou parcial do acto tributário de liquidação - cfr. Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 4ª edição pág. 340, nota 2, comentando o equivalente normativo do mesmo diploma art.º 68º.

Nos autos, não se trata, nos termos expostos, de qualquer reclamação da liquidação mas, antes, do indeferimento de um pedido de restituição de sisa nos termos do art.º 13º-A, § 2º, do respectivo Código.

Não se tratava, pois, de decisão cujo recurso hierárquico desse lugar a posterior recurso contencioso.

Pelo contrário, tendo os recursos hierárquicos natureza facultativa, logo cabia, no caso, recurso contencioso da decisão do próprio Chefe da Repartição de Finanças de Grândola, nos termos do art.º 41º, n.º 1, al. b), do ETAF (redacção vigente ao tempo).

Que não de qualquer despacho de indeferimento, por parte dos seus superiores hierárquicos, já que ele, dada aquela natureza facultativa, não definiu a situação jurídica pelo que não era lesivo.

Ou seja, no caso, não cabe recurso contencioso nem do acto do Director Distrital de Finanças de Setúbal ou de qualquer outro seu superior hierárquico.

Termos em que se acorda, sem necessidade de maior explanação, dada a simplicidade do caso, e com a presente fundamentação, negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de Justiça em 250 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 19 de Novembro de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 19 de Novembro 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 - arts. 21º, n.º 4, e 32º, n.º 1, al. b), do ETAF.

II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 42º. n.º 1, al. a), do ETAF.

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 1609/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Joaquim Manuel Menino Rocha Sousa; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1ª Instância do Porto, 2º Juízo, 2ª Secção, que julgou procedente a impugnação judicial antes deduzida por Joaquim Manuel Menino Rocha Sousa, nos autos convenientemente identificado, e, em consequência, anulou a questionada liquidação adicional de IRS, referente ao ano de 1995 e correspondentes juros compensatórios, no montante total de 279.249\$00, dela interpôs recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo o Ex.º Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente 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, seriadas de A. a I. de fls. 96 a 101.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Depois, neste Supremo Tribunal, o Ex.º Magistrado do Ministério Público suscitou depois a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b), e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF, sufragando entendimento de que o presente recurso não versa exclusivamente matéria de direito, Uma vez que, aduziu, nas conclusões E) e F) das respectivas alegações a Recorrente Fazenda Pública controverte o impugnado julgado em sede da materialidade fixada ao sustentar, ao arripio daquela facultatividade cfr. ponto 6. da impugnada sentença a fls. 85 verso e 86, - ao sustentar que, conclusão E.:

«A aquisição de um grau académico, neste caso o grau de "doutor", beneficia de forma directa e imediata aquele que o adquire ... e se algum benefício a CESPÚ poderia vir a retirar deste facto, o mesmo seria tão só de forma indirecta e derivada ... o que de resto também não se encontra de modo algum garantido, perante os factos provados nos autos.»

E na conclusão F.: *«Não está garantido, da facto, que a CESPÚ venha a retirar benefício do facto de o impugnante passar a ter aquele grau académico, por se não achar este vinculado a continuar ao serviço daquela...»*

Notificada para, querendo, se pronunciar sobre a referida "questão prévia" - cfr. art.º 704º do CPC -, a Recorrente, admitindo expressamente não ter o recurso interposto da sentença do TT de 1ª Instância

por fundamento exclusivo matéria de direito, desde logo requereu a oportuna remessa dos presentes autos ao tribunal que vier a ser considerado competente e que é o Tribunal Central Administrativo cfr. requerimento de fls. 107.

Por não controvertida a questão prévia suscitada, vêm os autos à conferência sem vistos.

Dela cumpre, porque prejudicial, apreciar e decidir em primeiro lugar.

Questão que, adiante, não pode deixar de proceder, como, aliás, a própria Recorrente expressamente admite.

Na verdade e como atentamente evidenciou o Ilustre Procurador-Geral junto deste Supremo Tribunal, nas apontadas conclusões das suas alegações a Recorrente invoca factos que não foram dados por assentes no probatório que consta do ponto 6. da sindicada sentença a fls. 85 verso e 86 e que nela naturalmente não foram considerados, deles pretendendo agora se retirem consequências jurídicas,

O que, por si só e independentemente da pertinência de tais factos, tal como vem arguido, significa que a recorrente não circunscreve a sua discordância com o decidido, como deveria e face ao disposto nos invocados preceitos legais, exclusivamente à matéria de direito.

E daí que se imponha concluir, com o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público, que o presente recurso não versa efectiva e exclusivamente matéria de direito e que, por isso mesmo, se verifica ocorrer a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia.

Assim e nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais é antes hierarquicamente competente para conhecer do presente recurso jurisdicional o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Pelo exposto, acordam os Juízes desta Secção em julgar verificada a suscitada "questão prévia" e, conseqüentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso.

Indicando como competente, para tanto, a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, ao qual, após o eventual trânsito e face ao requerido a fls. 107, haverão de remeter-se os presentes autos.

Sem custas, por delas estar isenta a Recorrente Fazenda Pública.

Lisboa, 19 de Novembro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 26 de Novembro de 2003.

Assunto:

Fixação da matéria colectável.

Doutrina que dimana da decisão:

O acto de fixação da matéria colectável por avaliação indirecta não é susceptível de impugnação contencioso directa, salvo quando não dê origem a qualquer liquidação artº 86º, nº 3, da LGT.

Recurso n.º 977/03. Recorrente: Sérgio dos Santos Lopes; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o. Dr. Almeida Lopes.

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

Com base em fundamentação insuficiente das correcções das despesas, em erro nos pressupostos de aplicação de métodos indirectos, em errónea quantificação da matéria colectável, em violação de lei e em preterição de formalidades legais, SÉRGIO DOS SANTOS LOPES, residente na Rua da Feira, Nelas, deduziu impugnação judicial contra o acto de fixação da matéria colectável de IRS e IVA dos exercícios de 1998 e 1999.

Por considerar contenciosamente inimpugnável o acto recorrido, o M.^{mo} Juiz do Tribunal Tributário de Viseu, por despacho de fls. 13, indeferiu liminarmente a petição inicial.

Deste despacho o contribuinte recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 20 e seguintes, nas quais sustenta que o tribunal recorrido deveria ter convidado para corrigir a petição inicial.

Neste STA, o M.^o. P.^o. emitiu douto parecer no qual suscitou a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia, pois o recurso versa matéria de facto.

Ouvido, o recorrente nada disse.

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

Como resulta do despacho de indeferimento liminar, o M.^{mo} Juiz a quo entendeu que a impugnação judicial era manifestamente ilegal, pois a lei não permite impugnação judicial directa contra o acto de fixação da matéria colectável, pois esse acto só pode ser impugnado juntamente com a impugnação do acto de liquidação.

O recorrente reconhece ter cometido um erro na petição inicial, pelo que sustenta que o M.^o Juiz o deveria ter convidado a suprir esse erro.

Não há dúvidas que o despacho recorrido está certo, como o recorrente reconhece: não cabe impugnação judicial directa contra o acto de fixação da matéria colectável.

Diz o M.^o. P.^o. que o recurso versa matéria de facto.

Estamos em face de um despacho liminar que decidiu unicamente uma questão de direito: não impugnabilidade autónoma do acto de fixação da matéria colectável.

Lendo as conclusões no seu conjunto, vemos que o recorrente sustenta que a ilegalidade do despacho está no facto de o tribunal não ter convidado a apresentar uma nova petição inicial corrigida.

Ora, isto é uma pura questão de direito, pelo que se julga imprecendente a questão prévia suscitada pelo M.^o. P.^o.

É verdade que o tribunal pode convidar o impugnante a apresentar uma nova petição inicial para suprir qualquer deficiência ou irregularidade (artº 110º, nº 2, do CPPT).

Mas não pode fazer esse convite quando não estiver em causa qualquer deficiência ou irregularidade, mas uma coisa muito mais profunda, como é o caso de o impugnante ter recorrido de um acto que, segundo a lei, não é susceptível de recurso. Quando o vício for este, o tribunal só pode indeferir liminarmente a petição inicial.

Por isso, bem andou o M.^{mo} Juiz a quo ao indeferir liminarmente a petição inicial, na medida em que o acto impugnado é inimpugnável directamente.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar o despacho recorrido.

Custas pelo recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 26 de Novembro de 2003. — *Almeida Lopes* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 26 de Novembro de 2003.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

A Secção de Contencioso Tributário do STA é absolutamente incompetente em razão da hierarquia, se o recurso 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 1016/03-30, em que são recorrente GDL — Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, S. A., recorrida a Fazenda Publica e de que foi Relator o Ex.^{mo} Juiz Cons.º. Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por GDL - Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, S. A., da sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa, proferida em 03-03-03, que julgou improcedente a impugnação judicial que a mesma deduzira "contra o acto de liquidação da licença de ocupação da via pública, referente ao ano de 2001, efectuada pela CML, no valor de 229.650 000\$00, ou seja, € 1.145.489,39.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«I - Inexistiu qualquer acto de legítimo licenciamento da ocupação da via pública e/ou do subsolo e do devido procedimento administrativo correspondente, no caso dos autos;

II - A CMLisboa não tem competência nem legitimidade quer para atribuir a licença em apreço quer para aplicar a taxa correspondente à recorrente, unicamente com base no art.º 19.º da nova Lei das Finanças Locais (Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto);

III - Nos termos da lei que aprovou as bases gerais da concessão do serviço público de fornecimento de gás e do título contratual desta, a CMLisboa ficou privada dos poderes de administração da porção do subsolo que viesse a ser necessária para a instalação das infra-estruturas adequadas ao estabelecimento da concessão - art.º 15.º alínea c), do DL n.º 374/89, de 25/10;

IV - Por se tratar de um serviço público, no qual o próprio Estado é o concedente, foi até dispensado o licenciamento municipal para a realização de quaisquer obras inerentes à rede de distribuição n.º 3, alínea b), do art.º 13.º do DL 374/89; Bases IV e V anexas ao DL 33/91 de 16/1; e cláusula 25.ª, n.º 2, alínea a), do contrato de concessão, datado de 16/12/1993;

V - A consequente impossibilidade de Direito de a CMLisboa negar a atribuição de qualquer licença de ocupação do subsolo para os fins em vista é bem demonstrativa de que não se trata de uma taxa;

VI - É intempestiva e contra-natura a concessão de qualquer licença de ocupação do subsolo, relativamente à utilização de uma rede subterrânea já implantada e sob exploração em data anterior.

VII - É ilegal o procedimento administrativo da CMLisboa, máxime por violação dos princípios da participação, da audiência dos interessados e da devida fundamentação dos actos administrativos - arts. 8.º, 95.º, 96.º, 100 e 124.º do CPAdministrativo;

VIII - A CMLisboa, não tendo licenciado validamente, não pode exigir a contrapartida do licenciamento;

IX - Carece, em absoluto, de justificação e de fundamentação o quantum exigido pela CMLisboa como taxa, ao arrepio do que determinam os arts. 103.º, n.º 2, e 112.º, n.º 8, da CRP;

X - O tributo que se pretende cobrar e executar não tem a natureza jurídica de uma taxa por lhe faltar, principalmente, o elemento sinalagmático que é a contrapartida (Ac. do T.C. n.º 76/88, 7/4; in *BMJ* n.º 376, pp. 191 segs.);

XI - É irrelevante a discussão sobre a existência ou não de uma isenção *In casu*, devendo a ilegitimidade do tributo em questão ser aferida em face da Lei das Finanças Locais e da legislação especial do sector do gás.

Nestes termos e nos demais de Direito do duto suprimento de Vossas Excelências, Venerandos Conselheiros, no qual desde já se louva a recorrente, julgando em contrário, deve ser dado inteiro provimento ao presente recurso e a Sentença recorrida ser revogada por ofensa aos preceitos acima referidos, tudo com as legais consequências, assim se fazendo a tão necessária e habitual... Justiça!»

O Ex.^{mo} Magistrado do MP, no seu parecer, excepcionou, todavia a incompetência deste tribunal em razão da hierarquia, por o recurso não versar apenas matéria de direito, atento o vertido nas preditas conclusões III e VI, já que aí se "enunciam factos não incluídos na fundamentação tática da sentença recorrida, sujeitos à formulação de um juízo pelo tribunal, expresso no binómio provado/não provado, independentemente da sua relevância para a decisão da causa".

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) Em 28/03/1994 a Divisão de Publicidade e Via Pública da Câmara Municipal (adiante CML) solicitou à Direcção de Infra-Estruturas e Saneamento - Divisão de Subsolo e Cadastro, da mesma CML, que informassem quais as ocupações do subsolo por parte da GDP,

SA e qual a metragem das condutas com diâmetro até 20 cm e com medidas superior a esta, tendo tal informação sido prestada em 26/01/1995 - cfr. fls. 444;

b) Em Março de 2001 os serviços competentes da CML enviaram à impugnante, que os recebeu, avisos/recibo respeitantes à ocupação da via pública do subsolo com tubagens de 170 000 m de tubagem de gás com diâmetro superior a 200 cm e 630 000 m de tubagem com diâmetro inferior a 200 cm, ou seja, para o ano de 2001, $630\,000\text{ m} \times 235\$/00 = 148\,050\,000\$/00 + 170\,000\text{ m} \times 480\$/00 = 81\,600\,000\$/00$, num total de esc. 229 650 000\$00 - cfr. fls. 23 a 297;

c) As taxas em questão referem-se à ocupação da via pública com tubagens de gás existentes no subsolo no ano de 2001 e foram liquidadas ao abrigo do disposto nas alíneas a) e b), do n.º 2 do art.º 22.º da Tabela de Taxas, Licenças e outras Receitas Municipais, sendo as leis habilitantes a Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro, e Lei n.º 42/98, de 06/08, cfr. fls. 445 a 448;

d) Entre a Câmara Municipal de Lisboa e a impugnante não foi formalizado qualquer protocolo para a cedência e utilização dos bens do domínio público municipal do tipo daquele a que alude a cláusula 23.ª, n.º 3, do Contrato de Concessão da rede de distribuição de gás natural de Lisboa entre o Estado Português e GDP, S. A., outorgado em 16/12/1993 - cfr. fls. 538 a 544.»

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, logo na conclusão I, a recorrente afirma a inexistência, no caso dos autos, "do devido procedimento administrativo correspondente" a "qualquer acto de legítimo licenciamento da ocupação da via pública e ou do subsolo".

E, na conclusão VI, refere-se "à utilização de uma rede subterrânea já implantada e sob exploração em data anterior".

Matéria factual que nem sequer consta da decisão recorrida.

E a respectiva relevância, ou não, para a justa decisão da causa, não pode ser equacionada para definir o tribunal competente; antes há-de ser este, como tal, a apreciá-la.

Como é jurisprudência constante e uniforme deste tribunal, porque a sua competência se afere pelo *quid disputatum*, que não, pelo *quid decisum*, é indiferente, para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso.

E, bem assim, que versa matéria de facto o recurso em que se apontam factos que a decisão recorrida não fixou.

Cfr, por todos e mais recentes, os Acds. de 10/10/01, Recs. 26.316 e 26.164, de 03/10/01, Rec. 26.070, e 26.110.

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

Assim, tais fundamentos factuais do recurso importam a incompetência deste STA para dele conhecer, fazendo, antes, radicá-la no dito TCA.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 26 de Novembro de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lucio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 26 de Novembro de 2003.

Assunto:

IVA. Pro rata. Art.º 23.º do CIVA. Reenvio prejudicial. Questão de direito comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

Suscitada no processo questão de interpretação da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/77, designadamente o seu art.º 19.º, relacionado com o art.º 23.º, n.os 2, 3 e 4, do CIVA, justifica-se o reenvio prejudicial para o TJCE, nos termos do art.º 234.º do Tratado de Roma, suspendendo-se a instância até pronúncia deste Tribunal.

Recurso n.º 1090/03-30. Recorrente: António Jorge, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºm Juiz Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - António Jorge, Lda, com sede em Santarém, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Santarém que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial do acto de liquidação adicional de IVA e juros compensatórios relativos aos anos de 1994 a 1997, vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

a) A administração Fiscal errou, tecnicamente, ao aplicar o *pro rata*;

b) Negando à Impugnante o direito à dedução de IVA, parcialmente, ao incluir no denominador da fracção, a que se refere o n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, o valor da Variação de Produção ou Obras em Curso;

c) A variação de produção ou obras em curso, corresponde a custos suportados por uma empresa num certo exercício, não integram o conceito de Volume de Negócios.

d) Com tal critério, a administração fiscal utilizou custos em duplicado que restringiram a percentagem de dedução de IVA a que o Sujeito Passivo tinha direito;

e) Violou a lei, nomeadamente o artigo 23.º do CIVA e a 6.ª da Directiva do Conselho, no seu artigo 19.º;

f) As liquidações de Imposto são ilegais por violação de lei e, ainda, porque, com o critério utilizado, o Estado incorreu em Dupla Tributação.

g) A douda sentença recorrida, ao confirmar o critério utilizado pela administração fiscal como sendo conforme ao disposto no artigo 23º do CIVA e ao artº 19º da sexta directiva do Conselho, interpretou mal e violou o citados preceitos legais.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu doudo parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A Ite encontrava-se, nos anos de 1994 a 1997, colectada em IRC (regime geral) e enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal, com periodicidade mensal, pelo exercício da actividade de construção civil e obras públicas - CAE 45212, tendo por objecto empreitadas de obras públicas, construção civil, compra e venda de prédios e terrenos para construção e urbanizações.

2. Ao abrigo da ordem de serviço nº 9097, de 5.9.1996, a Ite foi sujeita a visita de fiscalização, diligência no fim da qual e com data de 26.6.1997, se produziu o relatório de exame à escrita junto a fls. 193 segs. destes autos e *que aqui se tem por integralmente reproduzido*.

3. Os serviços de Fiscalização Tributária do Distrito de Santarém, após tal exame à escrita da Ite, concluíram, *em sede de IVA*:

- pela existência de dificuldades para a detecção exacta do imposto indevidamente deduzido em matéria de “custos gerais”, porquanto a Ite procedia a dedução na totalidade, quando as suas aquisições se destinavam a um sector isento e a outro tributável;

- na aquisição de imobilizado, este é considerado afecto ao sector sujeito a IVA (dedutível), sendo que no final dos exercícios parte do valor das amortizações desse imobilizado era distribuído ou considerado em sector de actividade isento;

- existiam documentos (*os identificados nos quadros de fls. 204 e 205*) que não preenchiam os requisitos do art. 35º CIVA.

4. Em face do apurado e descrito no ponto 3., o perito interveniente na indicada fiscalização procedeu à determinação do IVA que considerou a Ite haver deduzido indevidamente, por infracção ao disposto no art. 23º do CIVA e com base em “documentos sem forma legal”, bem como o imposto que não foi liquidado, tendo, para tanto, procedido aos cálculos e operações que se mostram desenvolvidas a fls. 208/210 dos autos, *cujos termos aqui se dão por integralmente reproduzidos*.

5. No seguimento, com base no conteúdo das respectivas notas de apuramento mod. 382, durante o ano de 1997, os competentes serviços da AF/AT efectuaram as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, relativas aos anos de 1994 a 1997, identificadas nos documentos de cobrança de fls. 132 a 168 dos autos (*que aqui se têm por totalmente reproduzidos*), nos montantes de 9.456.794\$00 (IVA) e de 2.239.105\$00 (JC), num total de 11.695.899\$00, com termo do prazo de cobrança voluntária em 30.11.1997.

6. Em todas as notas de cobrança aludidas em 5. consta um carimbo relativo ao respectivo pagamento.

7. Notificada das liquidações identificadas em 5., a Ite apresentou, em 28.1.1998, reclamação graciosa que, até à data, 21.7.1998, da apresentação da pá. deste processo de impugnação judicial não foi decidida.

8. Nos anos de 1994 a 1997, a Ite efectuou prestações de serviços (empreitadas) que lhe conferiam direito à dedução do IVA suportado nas aquisições e operações sujeitas a sisa (construção para venda), que não permitiam tal dedução.

9. Nesses mesmos anos, cerca de 50% do volume de negócios da Ite foram empreitadas de construção de imóveis para cooperativas de habitação e para autarquias, liquidando IVA a 5 % e deduzindo a 1% a (16% em 1994), enquanto em cerca de 20 % do volume de negócios liquidou imposto a 17 % (16 % em 1994) e no restante tratou-se de operações sujeitas a sisa, isentas e sem direito a dedução de imposto.

10. A fim de instruir e informar a reclamação graciosa apresentada pela Ite, os serviços de fiscalização da DF de Santarém procederam a “análise detalhada” e concluíram que, com relação às correcções efectuadas no âmbito da 1ª fiscalização, em matéria de “imobilizado”, são certos os valores indicados pela Ite nos arts. 20º e 21º da p.i. deste processo (*correspondentes aos arts. 17º e 18º da petição de reclamação*).

11. A Ite não deduziu o montante de 69.700\$00, corrigido pela fiscalização, a título de IVA, referente à factura nº 16, de 26.4.1995.

3 - Nas conclusões da sua motivação do recurso, a recorrente suscita a questão de interpretação da 6ª Directiva do Conselho de 17/5/77 (77/388/CEE), concretamente do seu artº 19º.

Comecemos, então, pela apreciação desta questão, por que prejudicial.

Sustenta a recorrente que, havendo dúvidas sobre a interpretação do artº 23º, nº 4, do CIVA, que foi criado à luz da citada Directiva, nomeadamente, do seu artº 19º, é a esta que devemos recorrer para a sua resolução. Assim e analisando o teor dos referidos normativos, refere ainda a recorrente que parece claro que, a propósito do pro rata de dedução, “a lei manda atender sempre em qualquer caso ao volume de negócios ou operações (vendas e/ou serviços prestados), nunca nos remete para CUSTOS, sabendo-se que o termo - OBRAS EM CURSO - corresponde aos custos de uma obra que ultrapassa o final do ano sem estar concluída nem facturada.

Contudo, na sentença recorrida escreveu-se que estando desadequada a fórmula de estabelecimento da fracção para cálculo do pro rata prevista no nº 4 do artº 23º do CIVA para as actividades imobiliárias - como é o caso dos autos -, “a solução defensável, adequada e equitativa, terá de passar pela consideração e ponderação do regime fixado no art. 5º, nº 1, do DL. 241/86, de 20.8, o que nos transporta para a necessidade de, no versado ramo da actividade imobiliária, ser exigível que o contribuinte proceda à dedução segundo o método de afectação real, nos termos do art. 23º, n.ºs 2 e 3, al. b), do CIVA...

Neste cenário, entendemos ser de dar acolhimento ao método de cálculo do *pro rata* levado a cabo pela AF/AT... dado que nesse cálculo se entrou em linha de conta com a variável constituída pela diferença entre o saldo final e o saldo inicial das obras em curso e a carga da Ite, nos anos de 1994 a 1997, na medida do que foi possível estabelecer com base nos elementos fornecidos pela sua escrita/contabilidade, foi obtido um apuramento final conforme com as especificidades da actividade por aquela exercida.”

Sendo assim e na prática, o que se pretende saber é se, sendo o sujeito passivo uma empresa que se dedica à actividade imobiliária, efectuando obras em dois sectores de actividade, sendo um a construção de edifícios para venda (isento de IVA) e outro o de empreitadas (sujeito a esse imposto), para calcular a percentagem de dedução de IVA ou pro rata suportado por aquele sujeito passivo na aquisição de bens e serviços afectos a ambas as actividades, deve ou não considerar-se no denominador da fracção para o seu cálculo,

para além do volume anual de negócios, o valor de obras em curso no final de cada ano e ainda não comercializadas e cujo valor não foi recebido total ou parcialmente.

Como vimos, na sentença recorrida entendeu-se que sim, já que este método de cálculo integra um elemento de equilíbrio dos interesses em conflito, contribuindo para introduzir justiça e equidade no resultado final, sem se olvidar que a postura do impugnante foi causal da impossibilidade em se determinar os valores exactos do imposto deduzido e que não podia ter sido e, ao invés, a recorrente entende que não, uma vez que tal critério, para além de violar a citada Directiva, conduz a uma dupla tributação.

Daqui resulta que se questiona a interpretação de preceitos comunitários, concretamente, do artº 19º da citada Directiva.

Entende-se, por isso, necessário pronúncia do Tribunal de Justiça das Comunidades, nos termos do disposto no artº 234º do Tratado de Roma, sendo o reenvio obrigatório; uma vez que da decisão deste Tribunal não cabe recurso.

Impõe-se, pois, a formulação as seguintes questões ao Tribunal da Justiça das Comunidades:

- Em que sentido deve ser interpretado o artº 19º da 6ª Directiva do Conselho de 17/5/77 (77/388/CEE)?

- O artº 23º, nº 4, do CIVA é compatível com o citado normativo, quando interpretado no sentido de que, sendo o sujeito passivo uma empresa que se dedica à actividade imobiliária, efectuando obras em dois sectores de actividade, sendo um a construção de edifícios para venda (isento de IVA) e outro de empreitadas (sujeito a esse imposto), para calcular a percentagem de dedução de IVA ou pro rata suportado por aquele sujeito passivo na aquisição de bens e serviços afectos a ambas as actividades, deve considerar-se no denominador da fracção para o seu cálculo, para além do volume anual de negócios, o valor de obras em curso no final de cada ano e ainda não comercializadas e cujo valor não foi recebido total ou parcialmente?

- Ou no sentido de só abranger o volume de negócios?

4 - Nestes termos, acorda-se em decidir suspender a instância até à pronúncia do TJCE e ordenar a passagem de carta, a dirigir pela Secretaria deste STA à daquele Tribunal, com pedido de decisão prejudicial, acompanhado do traslado do processo, incluindo cópias da petição inicial, da sentença, das alegações de recurso da impugnante e todas as peças processuais posteriores, bem como fotocópia dos diplomas legais mencionados no presente acórdão.

Custas a considerar a final.

Lisboa, 21 de Novembro 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 26 de Novembro 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 1355/03-30, em que são recorrente José Fernando Teles Loureiro Teixeira da Silva, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

José Fernando Teles Loureiro Teixeira da Silva impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a liquidação de sisa que lhe havia sido efectuada pela repartição de finanças do concelho de Amarante, na sequência do indeferimento do seu pedido de isenção.

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

Não se conformando com a decisão interpôs o impugnante recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, tendo a sentença sido anulada.

Regressados os autos à 1ª instância foi proferida nova sentença que, após sanação do vício, julgou a impugnação improcedente.

Continuando inconformado recorreu de novo o impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1º O processo à margem melhor identificado encontra-se ferido de vícios e ilegalidades de que sempre resultaria a nulidade e ou (pelo menos...) anulabilidade da dita sentença recorrida.

2º Tais irregularidades [consustanciadas na omissão de formalidades essenciais ao exame e decisão da causa - v.g. notificação para a pronúncia sobre a intenção de decisão de indeferimento da isenção - art.60 da LGT -, fundamentação - art. 16.º do EBF e art. 77.º da LGT - e indicação da susceptibilidade de recurso, respectivo prazo e órgão competente, artigo 16.º, alínea d) do EBF], traduzem, até, a fundamentação do próprio aresto recorrido para a improcedência da impugnação (não ser a impugnação o “modo idóneo para atacar o despacho de indeferimento do pedido de isenção” - sentença recorrida fls. 282...).

3º E consustanciam o conceito de nulidade processual por preterição de formalidades prescritas na lei, susceptíveis de influenciar o exame e decisão da causa (art. 201.º do CPC), com a consequente nulidade de todos os actos ou elementos processuais posteriores à dita omissão (v.g. a dita sentença recorrida).

4º Sendo de ressaltar que as aludidas omissões traduzem até a génese e essência da fundamentação do duto aresto recorrido para considerar improcedente a impugnação (não ser esse o meio próprio e idóneo para reagir contra os actos aqui em causa...).

5º Não se percebendo como assim pode ser considerado, já que, se a tese do duto aresto recorrido tivesse procedência (ser obrigatório o recurso hierárquico - no que não se concede...), então teria de ser entendido que a omissão respeitante à forma de reacção, prazo

para tanto e órgão competente, impediu (ou pelo menos limitou de forma grosseira e inadmissível...) o exercício dos direitos do recorrente (v.g. em termos de decurso de prazo...), que sempre levaria à nulidade de todo o processado (sob pena de consubstanciar decisão injusta, com tratamento desigual dos agentes processuais, em absoluta violação dos princípios constitucionais aplicáveis ao caso - v.g. arts. 13 e 20.º da CRP).

6º Ou seja, tal omissão desvirtuou a *ratio legis* essencial ao procedimento tributário, que impõem às autoridades fiscais o ónus de informação, no sentido de possibilitar aos contribuintes a informação indispensável ao exercício dos seus direitos.

7º Termos em que, deve esse Venerando Supremo Tribunal Administrativo considerar nulo todo o processado posterior à omissão das aludidas formalidades legais, mais ordenando, em consequência, a sua realização.

SEM PRESCINDIR,

8º O douto aresto recorrido decidiu que a impugnação judicial não é o meio idóneo para reagir relativamente ao despacho de indeferimento da isenção, tendo, em consequência, considerado a impugnação improcedente porque não provada e absolvido a Fazenda Pública do pedido.

9º Ora, das disposições legais aplicáveis resulta que o recurso hierárquico no caso dos autos não era obrigatório (necessário), mas sim (e tão-só...) facultativo.

10º A lei (art. 51 do DL n.º103/90) não faculta ao chefe da repartição de finanças a prerrogativa de conceder a isenção, mas tão-só de reconhecer a requerimento do interessado (do que resulta tratar-se de *“um acto declarativo que se limita a um juízo da verificação, no caso concreto, dos pressupostos do benefício fiscal abstractamente previstos na lei”*).

11º O despacho do chefe da repartição de finanças não tem (não pode ter...) eficácia constitutiva.

12º Termos em que não procede a fundamentação da douta sentença recorrida.

13º Nem se argumente (como faz a douta sentença recorrida...) que o disposto no art. 16.º al. e) do EBF impõe o recurso hierárquico, obrigatoriamente, com a consequente conclusão de que, por via disso, a impugnação não é meio idóneo para atacar tal acto.

14º Seja porque toda a organização jurídica aplicável *“in casu”* parte do princípio dos recursos hierárquicos terem natureza facultativa (art.º 80.º da LGT e art. 92 n.º 1, do CPT), seja porque a letra da lei (*...cabe recurso hierárquico...*) não impõe a natureza obrigatória a tal recurso, mas tão só o reforço das garantias do contribuinte.

15º Aliás, *in casu* tal conclusão sempre seria *“obrigatória”*, já que os meios de reacção à dita decisão deveriam ter sido indicados ao recorrente e não o foram (!!!...).

16º Assim, *“penalizar”* o recorrente por ter deixado passar o prazo (desde logo, no sentido da impossibilidade de convalidação alegada na sentença recorrida - fls.282...), ou deixar de utilizar o meio adequado de reacção obrigatório, quando a administração fiscal omitiu as indicações - a que estava obrigada -, sempre seria tratar de forma desigual as partes intervenientes no processo, com violação clara do disposto nos arts. 98.º da LGT e 3.º, al. a), do CPC.

17º E porque o princípio de igualdade de meios processuais encontra assento constitucional (arts. 13.º e 20.º da CRP), tal interpretação e entendimento teria de ser considerada igualmente inconstitucional.

18º Inconstitucionalidade essa que, por mera cautela, aqui se deixa invocada para todos os efeitos legais.

19º Assim e em conclusão,

o acto de reconhecimento exigido pela isenção requerida, consubstancia um mero acto de verificação, que, *in casu*, impedia (dada a conformação da factualidade existente com a previsão legal...) o indeferimento da isenção por parte do chefe da repartição de finanças (e, em consequência, a respectiva liquidação do correspondente imposto da sisa...).

20º Donde decorre que tais actos são ilegais e inválidos, e por consequência anuláveis e impugnáveis judicialmente, nos termos da lei (até por serem lesivos dos interesses e direitos do recorrente o que - por si só lhe faculta o direito de os impugnar judicialmente - v.g. arts. 9.º, n.º 2.º e 95.º n.º 1 ambos da LGT).

21º Termos em que, o douto aresto recorrido violou por erro de interpretação e ou aplicação os preceitos legais antes invocados (v.g. art. 51.º do DL n.º103/90; arts. 9.º, 80.º e 95.º da LGT; art. 67.º do CPPT e art. 92.º do CPT; art. 16.º do EBF e arts. 13 e 20.º da CRP), devendo o mesmo ser considerado absolutamente nulo e de nenhum efeito, ou pelo menos revogado e substituído por outro que decida no sentido antes expandido (isto é, pela apreciação do mérito da impugnação aqui em causa, considerando a mesma, a final, procedente e provada), tudo com as legais consequências.

SEMPRE SEM PRESCINDIR E SUBSIDIARIAMENTE,

22º Como já se viu (v.g. arts. 92.º do CPT e 80.º da LGT) na falta de disposição em contrário, os recursos hierárquicos são facultativos e têm um efeito meramente devolutivo.

23º Na matéria em apreciação nos presentes autos a competência do chefe da repartição de finanças é exclusiva.

24º Em regra, as decisões finais dos procedimentos tributários são actos verticalmente definitivos e directamente impugnáveis por via contenciosa.

25º Assim, o acto de indeferimento impugnado só pode ser considerado (em atenção à própria natureza...), definitivo e executório e, por isso, sempre recorrível contenciosamente de imediato (a assim não ser - no que não se concede - atente-se à contradição que passaria a existir, em função, por um lado, de se tratar de um acto que produz todos os seus efeitos enquanto não revogado ou contenciosamente anulado ... e por outro o carácter meramente devolutivo do recurso hierárquico!!! ...).

26º Acresce que, a decisão em apreço no recurso (e consequente liquidação...) incorre num dos fundamentos expressos para a impugnação judicial (existência de qualquer ilegalidade - art. 120 do CPT e art. 99.º do CPPT).

27º Termos em que, nunca poderia entender-se que a impugnação estava vedada no caso concreto (tanto mais que exarado de forma definitiva pelo órgão competente para tanto...).

28º Entendimento diverso violaria, até, o preceito constitucional que garante aos cidadãos (sem excepção...) a tutela jurisdicional dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, através da impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma (art. 268, n.º 4, da CRP).

29º Ou seja, o douto aresto recorrido ao considerar a impugnação como meio não idóneo para por em causa os actos impugnados, violou por erro de interpretação e ou aplicação os artigos antes invocados

(v.g. arts. 60.º, 80.º e 95.º da LGT; arts. 92, 118 e 120, do CPT; art. 16.º do EBF; art. 201.º do CPC, e art. 60 do CPPT), devendo o mesmo ser considerado absolutamente nulo e de nenhum efeito, ou pelo menos revogado e substituído por outro que decida no sentido antes expandido (isto é, pela apreciação do mérito da impugnação aqui em causa, considerando a mesma, a final, procedente e provada para todos os efeitos legais).

30º Entendimento diverso só pode ser considerado inconstitucional por violação expressa do estatuído no art. 268, n.º 4.º, da CRP.

31º Inconstitucionalidade esta que aqui se deixa invocada para todos os efeitos legais.

32º Nem se diga que a imposição de obrigatoriedade do recurso hierárquico não constitui uma restrição do direito ao recurso contencioso (com a alegação de que o acto inicial, no caso de subsistir na ordem jurídica com possibilidade de afectar a posição jurídica do particular, ser sempre susceptível de ser apreciado contenciosamente...).

33º É que, tal interpretação, aliada à limitação dos prazos existentes em tal alternativa (de 90 para 30 dias...), bem como à omissão da notificação com indicação da susceptibilidade de recurso, respectivo prazo e órgão competente [art.16.º, al. d) do EBF] sempre limitaria inadmissivelmente (e no caso impossibilitaria...) o normal exercício do direito de reacção que assistia ao ora recorrente, com prejuízo evidente para os seus interesses legalmente protegidos.

34º Ou seja,

tal entendimento afectaria de forma grave e inadmissível os princípios da legalidade, igualdade e proporcionalidade, justiça e imparcialidade (arts. 3.º, 4.ª, 5.º, e 6.º do CPA e art. 55.º da LGT), pondo em causa a própria tutela jurisdicional (tenha-se em atenção que a douta sentença recorrida fundamenta a sua decisão exactamente na consideração de a impugnação não ser o meio próprio e idóneo, para reagir contra os actos impugnados indicação essa omitida na notificação realizada!!! ...) quel o mesmo é dizer o preceito constitucional que assegura e garante no libelo fundamental tal direito (art. 268 n.º 4 da CRP).

35º Tal entendimento violaria, assim, de forma flagrante o disposto constitucionalmente quanto a tal matéria.

SEMPRE E AINDA SEM PRESCINDIR COM CARÁCTER SUBSIDIÁRIO,

36º Mas, prevenindo a hipótese de assim não ser entendido - no que não se concede -, o facto é que o processo à margem melhor identificado sempre se encontraria ferido de vícios e ilegalidades de que (sempre...) resultaria a anulabilidade do douto despacho recorrido.

37º É que, conforme já veio de ser alegado, o processo aqui em apreciação encontra-se ferido de diversas irregularidades e ou vícios insupríveis.

38º Tais irregularidades consubstanciadas na omissão de formalidades prescritas na lei (v.g. notificação para a pronúncia sobre a intenção de decisão de indeferimento da isenção - art. 60 da LGT-, fundamentação - art. 16, do EBF] e art. 77.º da LGT - e indicação da susceptibilidade de recurso, respectivo prazo e órgão competente - art. 16.º, al. d) do EBF] são essenciais ao exame e decisão da causa, consubstanciando até a fundamentação do próprio aresto recorrido para a improcedência da impugnação (não ser a impugnação o “modo

idóneo para atacar o despacho de indeferimento do pedido de isenção” - sentença recorrida fl. 282...).

39º Tais vícios afectam a existência e eficácia dos actos impugnados, constituindo nulidades insupríveis.

40º Sendo certo que traduzem fundamento expresso para impugnação judicial [v.g. art. 120, al.d) do CPT, igualmente prevista no art. 99, al. d) do CPPT].

41º Assim, deve esse Venerando Supremo Tribunal Administrativo, sempre e de qualquer forma, revogar o douto aresto recorrido, e em função do exposto considerar a impugnação dos autos como meio adequado para “atacar” os actos impugnados.

42º Em conclusão:

Deve o presente recurso ser considerado procedente nos termos antes expandidos, já que o douto aresto recorrido violou por erro de interpretação e ou aplicação os preceitos legais antes invocados, devendo o mesmo ser considerado absolutamente nulo e de nenhum efeito, ou pelo menos revogado e substituído por outro que decida no sentido antes expandido e em conformidade com a subsidiariedade alegada (v.g. reconhecimento das nulidades invocadas com a consequente anulação de todo o processo, e correspondente realização e ou repetição dos actos com o formalismo imposto por lei e, subsidiariamente, a anulação da decisão recorrida, ou pelo menos a sua revogação e substituição por outra que decida pela apreciação do mérito da impugnação aqui em causa, considerando a mesma, a final, procedente e provada), tudo com as legais consequências.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

a) Em 13/12/99 o impugnante requereu que lhe fosse reconhecida a isenção do imposto municipal de sisa nos termos do n.º 2 do art.º 51º do Dec.-Lei 103/90 de 22/3, pela compra que ia realizar da “Quinta de Tardinhade” composta dos prédios inscritos na matriz sob os artigos urbanos 8º e 126º e rústicos 112º, 337º e 341º da freguesia de Gatão, o que lhe foi indeferido por não ter enquadramento na figura de emparcelamento, por despacho de 17/12/99 - cfr. fls. 51, 52 e 76.

b) Pela Direcção Regional de Agricultura de Entre-Douro e Minho foi emitido o parecer sobre o Fraccionamento de Prédio Rústico no âmbito do n.º 1 do art.º 45º do Dec.-Lei 103/90, de 22/3, do qual consta o seguinte: Descrição e características dos prédios rústicos que constituem a exploração agrícola conhecida por “Casa de Tardinhade”.

1. Quinta de Trandeiras, com a área de 103.900 m² (10,39 ha) sendo cerca de 5 ha de lavradio armado em socalcos e cerca de 5 há de área florestal, este prédio encontra-se inscrito na matriz rústica da freguesia de Gatão, Concelho de Amarante sob o artigo n.º 112.

(...)

Este prédio rústico é trabalhado pelo rendeiro Ss. Manuel Teixeira de Sousa. O rendeiro tem casa de habitação pertença e integrada neste prédio rústico, assim como além desta construção existem mais duas pequenas edificações constituída uma por eira e casa da eira e outra por uma pequena construção adaptada a habitação. Destas 3 edificações apenas me foi possível detectar que só uma se encontrava inscrita na matriz urbana da referida Freguesia e Concelho sob o artigo 126.

2. Quinta da Porta com a área de 69800 m² (6,98 há) de lavradio e floresta, sita no Lugar de Tardinhade, Freguesia de Gatão, Concelho de Amarante, inscrita na respectiva matriz rústica sob o artigo n.º 341.

Quinta da Porta e Tapada de Tardinhade, inscritas na matriz rústica da Freguesia de Gatão, Concelho de Amarante sob os artigos n.ºs 337 e 341, formam uma unidade predial ou bloco agrícola com a área total de 101.300 m² integrada neste bloco agrícola existem 2 assentos de lavoura onde habitam 2 rendeiros e o Solar “Casa de Tardinhade”, inscrito na matriz urbana de Gatão sob o artigo 8. Os dois assentos de lavoura ou se encontram omissos na matriz ou estão englobados nos artigos matriciais rústicos.

PARECER:

Depois de nos deslocarmos ao local e analisando a situação, verificamos que a Casa de Tardinhade é composta por duas explorações agrícolas distintas uma composta pela Quinta de Trandeiras inscrita na matriz rústica da freguesia de Gatão sob o artigo n.º 112 e a outra formada pela Quinta da Porta e Tapada de Tardinhade inscritas na mesma matriz rústica da Freguesia de Gatão sob os artigos matriciais n.ºs 341 e 337 estas duas propriedades rústicas formam um só bloco agrícola com a área de 101.300 m².

Entre o bloco agrícola formado pelos artigos rústicos 341 e 337 e a Quinta de Trandeiras (artigo 112) não existe contiguidade física entre elas pois são separadas pela Estrada Nacional n.º 210.

O Solar Casa de Tardinhade inscrito no artigo 8 da Freguesia de Gatão, concelho de Amarante está inscrito no bloco agrícola constituído pelos artigos 337 e 341. Este conjunto formado pelos artigos rústicos 337 e 341 e 8 urbano formam uma exploração agrícola técnico-economicamente viável e que quanto a nós deveria ser preservada de qualquer divisão ou fraccionamento mantendo-se assim uma unidade indivisível - cfr. fls. 53 e 54.

c) Relativamente ao parecer referido em b) foi pela Directora Regional daquela entidade decidido que: «Concordo com o parecer acima descrito pelo que o mesmo deverá ser enviado à Ex.^{ma} Senhora Dr.^a Juíza de Direito do Tribunal Judicial da Comarca de Amarante a fim de ela poder decidir a indivisibilidade de cada uma das explorações agrícolas existentes, uma formada pelo artigo rústico 112 e 126 urbano da Freguesia de Gatão e a outra formada pelos artigos n.º 337 e 341 rústicos e 8 urbano da mesma Freguesia».

d) Por escritura pública de 29/9/1999 o impugnante comprou a Maria Antónia Bacelar Sousa Machado, pelo preço global de 53.000.000\$00 um terço indiviso de cada um dos seguintes prédios inscritos na matriz rústica sob os arts. 341, 112 e 337 e urbana sob os artigos 8 e 126, todos da freguesia de Gatão, concelho de Amarante, tudo conforme documento de folhas 26 a 31, o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

e) Por escritura pública de 20/12/1999 o impugnante comprou a Gonçalo Bacelar de Sousa Machado e Maria Guiomar Bacelar de Sousa Machado, dois terços, sendo um terço de cada um dos seguintes prédios: Pelo preço de 30.000.000\$00 prédio inscrito na matriz urbana sob o art.º 8º da freguesia de Gatão; Pelo preço de 6.000.000\$00 prédio inscrito na matriz urbana sob o art.º 126 da freguesia de Gatão; Pelo preço de 60.000.000\$00 prédio inscrito na matriz rústica sob o art.º 112º da freguesia de Gatão; Pelo preço de 20.000.000\$00 prédio inscrito na matriz rústica sob o art.º 337 da freguesia de Gatão; Pelo preço de 34.000.000\$00 prédio inscrito na matriz rústica sob o art.º 341º da freguesia de Gatão - cfr. fls. 78 a 87.

f) Para efeitos de liquidação de Sisa o impugnante em 17/12/99, declarou que pretendia pagar a sisa referente á compra referida na alínea e) e pelos valores ali indicados, tendo sido liquidada e paga a sisa no valor de esc. 11.975.500\$00, tudo conforme documento de folhas 75 e 76 o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

g) Em 16/3/2000 o impugnante apresentou esta impugnação judicial cfr. fls. 2.

Assentes tais factos debrucemo-nos sobre o recurso.

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

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta ela que no caso concreto seria obrigatória a indicação à recorrente dos meios de reacção de que poderia dispor e que tal não foi feito, tendo a Administração Fiscal omitido tais indicações (conclusões 15ª e 16ª). Tal questão de indicação à recorrente em concreto dos meios de reacção à decisão não consta do probatório e constitui matéria de facto de que a recorrente pretende extrair consequências. 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 em € 120 a taxa de justiça e em 40 % a procuradoria.

Lisboa, 26 de Novembro de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 26 de Novembro de 2003.

Assunto:

IRS. TNI. Incapacidades. Deficiência. Benefício Fiscal. Arts. 25º, nº 3, e 80º, nº 6, do CIRS e 44º, nº 5, do EBF - Decs-Leis 341/93 e 202/96.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O Dec-Lei 341/93, de 30/09, aprovou a TNI que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas

de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cfr. o seu preâmbulo -, era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

- 2 — *O Dec-Lei 202/96, de 23/Out, adaptou a anterior TNI, estabelecendo, em anexo, as “Instruções Gerais”, constituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passando a relevar a “disfunção residual”, pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela nº 5, al. e), das ditas Instruções.*
- 3 — *Assim, é ilegal a recusa, pela Administração Fiscal de certificado emitido pela ARS, ao abrigo do Dec-Lei 341/93 e a exigência de novo atestado nos termos do Dec-Lei 202/96, com referência ao IRS de 1995, estabelecendo a dita incapacidade ou deficiência.*
- 4 — *Tal avaliação é da competência da ARS, não podendo ser posta em causa pelo Fisco, dado o princípio da unidade da Administração Pública.*

Recurso n.º 1362/03-30, em que são recorrente a Fazenda Pública, recorridos Manuel Rodrigues Gonçalves e mulher e de que foi Relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1ª Instância de Viana do Castelo, proferida em 19-04-02, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Manuel Rodrigues Gonçalves e esposa Maria de Lourdes Rodrigues Cunha Lourenço Gonçalves contra a liquidação de IRS de 1995, consequentemente a anulando.

Fundamentou-se a decisão no Acd. da Secção de Contencioso Tributário deste STA, de 15/12/99, Rec. 24.305, tirado por todos os juizes nos termos do disposto nos arts. 23º, nº 5, e 34º, nº 4, do ETAF, segundo o qual a legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, desde que permanente não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente, não cabendo à Administração Fiscal defini-los, sendo que, até à entrada em vigor do Dec-Lei 202/96, de 23 Out, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para o comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo Dec-Lei 341/93, de 30 de Set, pelo que o atestado médico junto aos autos foi produzido ao abrigo e em conformidade com aquela TNI e, portanto, os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica terão de se impor ao Fisco.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1 - O atestado médico, junto aos autos, é um acto meramente instrumental, um mero meio de prova pericial, não constituindo, só por si, um acto administrativo (destacável) que seja fonte de um direito e benefícios fiscais, por lhe faltarem os requisitos essenciais de um acto administrativo (cf. artº 120º do C.P.A.) e, por na incapacidade permanente certificada, para efeitos fiscais, a entidade documenta-

dora, haver desconsiderado o conceito de “pessoa com deficiência” (artº 2º, nº 1, da Lei nº 9/89, de 2.5).

2 - A administração fiscal, é a competente para interpretar e aplicar a lei tributária, recorrendo inclusivé, a juízos de experiência técnica para a comprovação devida dos pressupostos legais, decorrentes de uma interpretação e integração do nº 5 do artº 44º do E.B.F..

3 - O teor da expressão “devidamente comprovada pela entidade competente”, contida nos arts. 25º, nº 3, 80º, nº 6 do C.I.R.S. e 44º, nº 5 do E.B.F., coaduna-se com a qualificação de actos meramente instrumentais, meramente probatórios, e respeita à comprovação devida da incapacidade relevante para efeitos fiscais, sendo que do atestado médico não resulta provado que o critério utilizado na avaliação da incapacidade foi o que a lei fiscal entende como correcto.

4 - Para essa “comprovação devida”, o que a administração fiscal precisava de saber era qual o grau de deficiência depois de consideradas as possibilidades de correcção da deficiência (hipovisão).

5 - Antes do D.L. nº 202/96, 23-10 - cf. artº 5º, nº 3, - não havia disposição legal que atribuisse aos actos de verificação e certificação de incapacidades, para efeitos de IRS, como é o caso, a natureza de actos constitutivos de direitos, indispensável para que eles produzissem certos e determinados efeitos, sendo que o atestado médico junto aos autos é anterior àquele decreto-lei.

6 - O que significa que a não impugnação contenciosa desse acto meramente probatório pela administração fiscal não dá lugar à formação de “caso decidido ou resolvido” quanto à questão dos efeitos jurídicos do atestado em causa, sendo que a administração fiscal não revogou tal acto, não o arguiu de falso, nem lhe retirou eficácia, antes reconduziu esta aos precisos limites que decorressem dos critérios utilizados na sua produção.

7 - As situações pessoais e familiares relevantes para a tributação em sede de IRS reportam-se a 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto (artº 14º, nº 7, do C.I.R.S.), pelo que a incapacidade certificada deveria ser “devidamente comprovada” nessa data, perante a administração, tendo em conta os poderes a que se reportam o artº 119º do C.I.R.S. e os arts. 56º e 89º, *ex vi* artº 20º, nº 5 do CPA.

8 - A administração fiscal tem o poder-dever de interpretar e integrar a lei, recorrendo, se necessário, à regulamentação (orientações administrativas) que repute adequada a essa função de interpretação e aplicação das normas pertinentes ao caso concreto.

9 - A norma pertinente aplicável ao caso concreto está contida no nº 5 do artº 44º do EBF que deve ser interpretada e integrada por via dos conceitos estruturantes decorrentes da Lei de Bases da Prevenção e da Reabilitação de Integração das Pessoas com Deficiência (Lei nº 9/89, de 2.5), tal como fez a administração no caso *sub judice*.

10 - A administração fiscal, seguindo o critério técnico, decorrente das instruções administrativas da D.G, de Saúde interpretou coerentemente -, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, e, na busca do pensamento legislativo -, a expressão “devidamente comprovada pela entidade competente” contida nos arts. 25º, nº 3, 80º, nº 6 do C.I.R.S. e 44º, nº 5 do E.B.F.

11 - A recusa fundamentada por parte da administração fiscal do atestado médico em causa é justificada e proporcionada (arts. 266º, nº 2, da CRP, 17º, al. a), do CPT e 3º, nº 1 do CPA), sendo, por outra via injustificável, ilegal e inconstitucional - cf. arts. 13º, 71º,

n.º 1, 103º, n.º 1, e 104º, n.º 1 da CRP - o reconhecimento de benefícios fiscais em IRS, como no caso da hipovisão em causa, essa deficiência é insusceptível de provocar restrições de capacidade contributiva, princípio inerente ao conceito de rendimento (cf. ponto 5., § 3º, do preâmbulo do CIRS).

12 - Ao decidir, como decidiu, terá, pois, a douda sentença violado, por errada interpretação aplicação dos arts. 25º, n.º 3 e 80º, n.º 6 do CIRS e 44º, n.º 5 do EBF.

Termos em que, concedido provimento ao recurso, deve a douda sentença recorrida ser revogada e a impugnação julgada improcedente.”

Os impugnantes não contra-alegaram.

O Ex.º magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, com base no predito acórdão de que transcreve o sumário, face ao qual, “a sentença impugnada procedeu a correcta interpretação das normas constantes dos arts. 25º, n.º 3, e 80º, n.º 6, do CIRS (redacção inicial vigente em 1995) e do artº 44º, n.º 5, do EBF (redacção vigente em 1995).

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, tendo-se por reproduzida a matéria de facto fixada na instância recorrida - arts. 713º, n.º 6, e 726º do CPCivil.

Vejam, pois:

A questão dos autos é a da aplicação do regime legal previsto no CIRS e no EU, para os sujeitos passivos, sendo seu pressuposto a existência de uma deficiência que implique uma incapacidade do grau de 60% e que aquela seja devidamente comprovada pela entidade competente cf. arts. 25º, n.º 3, e 80º, n.º 6, e 44º, n.º 5, respectivamente, sendo que está em causa o imposto de 1995.

A Lei 9/89, de 2 Maio, fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definindo os seus objectivos, estabelecendo nomeadamente os conceitos de “pessoa com deficiência” e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, bem assim, dever o sistema fiscal “consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade” - artº 25º.

Por sua vez, o Dec-Lei 341/93, de 30/09, aprovou a TNI, que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cf. o respectivo preâmbulo - era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

O Dec-Lei nº 202/96, de 23 Out, que estabelece o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiências para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio estabelecer normas específicas para tal avaliação, reconhecendo-se - Cfr, o respectivo preâmbulo - a necessidade tanto de explicitar a competência para a avaliação de tal incapacidade, obviamente com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI (enquanto não fosse criada uma nova e específica), para o que se tornava necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

O diploma estabelece, em anexo, as “Instruções Gerais”, constituindo princípios a ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis, só relevando agora a “disfunção residual”, devendo, na determinação final da incapacidade, nomeadamente e sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou

em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - nº 5, al. e).

Exigência que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo dito Dec-Lei 341/93; cujas Instruções Gerais dispunham - nº 5, al. c) - que, quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15%.

E foi portanto, nesta perspectiva que foi emitido o atestado em causa.

Pelo que a exigência da Administração de um novo atestado, nos termos do Dec-Lei 202/96, não tem cobertura legal está em causa repete-se, o IRS de 1995.

O punctum saliens da questão está, pois, nos termos expostos, na falta de lei, na não vigência, ao tempo -1995 -, do falado Dec-Lei 202/96.

Cfr., aliás, no sentido exposto, - e por mais recentes e relativos ao IRS de 1995, os Acds. do STA, de 19-03-03, Rec. 25.559, 19-06-02 Rec 25.509, e 06-03-02, Rec. 24.756.

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

Sem custas.

Lisboa, 26 de Novembro de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 26 de Novembro de 2003.

Assunto:

Cúmulo jurídico de coimas.

Doutrina que dimana da decisão:

É de confirmar por decisão sumária cúmulo jurídico de quatro coimas de € 4 754.30, 5 630.99, 3 090.62 e 5 570.79, por idênticas infracções ao CIVA, que fixou a coima única de € 10 000.

Recurso n.º 1373/03-30, em que são recorrente A PERFILADORA, LDA, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto por “A Perfiladora, SA, com sede na Rua Sousa Arosa, 1307- Perafita, da decisão de fls 94-95 do 2º Juízo do TT de 1.ª Instância do Porto que, em cúmulo jurídico de quatro coimas (nos montantes de € 4754,30, 5630,99,

3090,62 e 5570,79) que lhe foram aplicadas pela não entrega nos cofres do Estado de IVA liquidado relativamente a Novembro e Dezembro de 1996 e Janeiro e Fevereiro de 1997, condenou a Ret. na coima única de € 10 000, cujo pagamento autorizou em quatro prestações mensais, sucessivas e de igual montante, decide-se, a coberto do disposto nos artigos 713º, 5, e 726º do CPC, por remissão conjugada dos artigos 4º do CPP, n.º 3º, al. b), do RGIT e 74º, n.º 4, do RGCO, confirmar a decisão recorrida, pelos fundamentos dela constantes, assim se negando provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 26 de Novembro de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 26 de Novembro de 2003.

Recurso n.º 1497/03, em que são recorrente a FUTOP, SGPS, SA, recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Ex.º Cons.º Dr. Fonseca Limão.

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

FUTOP, S.G.P.S., SA, interpôs recurso da sentença do M.º Juiz do T. T. de 1ª Instância do Porto, que lhe julgou improcedente a impugnação, porque deduzida para além do prazo a que alude o art.º 102º, n.º 1, al. a), do C.P.P.T., daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais afirma:

A liquidação impugnada viola o direito comunitário.

O prazo previsto para a impugnação judicial viola o princípio da efectividade do direito comunitário.

Pede, a final:

- A revogação da decisão recorrida.
- A suspensão da instância a fim do que o T.J.C.E. se pronuncie sobre questão cujo enunciado formulou.

c) Em alternativa, que se aguarde a decisão que vier a ser proferida no processo do recurso prejudicial n.º C-30/02, pendente no T.J.C.E..

d) O provimento do recurso e a restituição das quantias pagas acrescidas de juros.

Não houve contra-alegações.

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

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A questão decidida na sentença recorrida e as trazidas às conclusões do recurso têm sido sobejamente apreciadas por este S.T.A..(v. Acs. de 31/10/01, rec. 26433; de 12/12/01, rec. 26233; 19/12/01, rec. 26234; 30/1/02, rec. 26392; 6/2/02, rec. 26319; 10/4/02, rec. 26390, e, entre outros 16/10/02, rec. 834/02-30).

Por outro lado, as questões ora suscitadas pelo recorrente, são *ipsis verbis*, as que suscitou a FUTOP - FORMAÇÃO, S.A., no recurso

2031/02-30, decidido por acórdão de 12/Março/2003, relatado pelo ora relator.

Invariavelmente, vem este S.T.A. decidindo que, em circunstâncias idênticas à presente, é de 90 dias o prazo para deduzir impugnação, que este não viola o princípio da efectividade do direito comunitário e que não se justifica a interpelação do T.J.C.E.

Na esteira de tal jurisprudência, firme e reiteradamente afirmada, é de concluir que a sentença recorrida não merece reparo, quer quanto à fundamentação quer quanto à decisão, devendo, assim e nos termos do art.º 713º, n.º 5, do C. P. Civil, ser confirmada.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.
Custas pela recorrente; procuradoria: 50%.

Junta cópia dos Acs. S.T.A. de 12/3/03, rec. 2031/02-30, e 30/1/02, rec. 26392.

Lisboa, 26 de Novembro de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 26 de Novembro de 2003.

Assunto:

Recurso jurisdicional por oposição de acórdãos. Alegação sobre a oposição.

Doutrina que dimana da decisão:

Não vale como alegação tendente a demonstrar a oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento aquela em que o recorrente se limita a afirmar essa oposição, sem expor as razões por que, em seu entender, existem neles decisões expressas opostas sobre a mesma questão de direito, ambas proferidas perante quadros factual e legal substancialmente idênticos.

Recurso n.º 1931/02. Recorrente: PORTIS - Hotéis Portugueses, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

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

PORTIS HOTÉIS PORTUGUESES, S. A., com sede em Chãs, S. Pedro da Afurada, Vila Nova de Gaia, recorreu do acórdão de 26 de Março de 2003 da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo (STA), que negou provimento ao recurso jurisdicional interposto de sentença de tribunal tributário de 1ª instância que, por sua vez, julgara improcedente a impugnação judicial do acto de liquidação de taxa de publicidade efectuado atribuído à CÂMARA MUNICIPAL DE LISBOA.

Fá-lo para a mesma Secção, funcionando em Pleno, com fundamento em oposição com o acórdão, ainda da dita Secção, de 29 de Março de 2000, no recurso n.º 20227.

Proferido e notificado despacho a admitir o recurso, veio com a alegação de fls. 102 a 104.

De tal alegação disseram a Fazenda Pública e o Ministério Público que nela se não demonstra a existência da alegada oposição entre os dois julgados, pelo que deve o recurso ser julgado findo.

Na sequência, o relator do processo proferiu despacho deste teor: «(...) é imposição do artigo 284º, nº 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) que, admitido o recurso por oposição de julgados, o recorrente apresente alegação tendente a demonstrar que entre os acórdãos existe a oposição exigida».

Porém, a recorrente produziu, na oportunidade, uma peça em que se limita a afirmar essa existência, sem nenhum esforço desenvolver no sentido de evidenciar aonde reside e em que consiste a oposição. Aparenta, aliás, que a sua intenção não é a de demonstrar a existência de oposição de acórdãos, ao afirmar que é "atingido o momento de apreciar o objecto do recurso", pelo que anuncia ir "desenvolver a sua tese", concluindo, a final, com este pedido: "deve conceder-se provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida".

Como assim, a alegação em apreço não é, substancialmente, a exigida pelo citado nº 3 do artigo 284º do CPPT.

Ora, a consequência cominada na lei (nº 3 do mesmo artigo) para a falta de alegação e vale por falta de alegação aquela que, embora feita, não tende a demonstrar a oposição, é a deserção do recurso.

Assim, e nos termos das citadas disposições, julga-se deserto o recurso.»

A recorrente reclama para a conferência deste despacho, argumentando, por um lado, que, nesta fase do processo, o relator só poderia julgar deserto o recurso se não tivessem sido produzidas alegações tempestivas; e que a oposição é de tal modo evidente que bastaria alegar sucintamente, como fez.

A Fazenda Pública não se pronuncia sobre a pretensão da reclamante. Quanto ao Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto, entende que a reclamação deve ser indeferida, de acordo, aliás, com o seu parecer que antecedeu o despacho reclamado.

O processo vem à conferência após vistos dos Ex.^{mos} Juizes-Adjuntos.

Aquando da interposição do presente recurso com fundamento em oposição de acórdãos - 8 de Abril de 2003 - vigorava já o artigo 284º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, cujo nº 3 dispõe que «dentro dos 8 dias seguintes ao despacho de admissão de recurso o recorrente apresentará uma alegação tendente a demonstrar que entre os acórdãos existe a oposição exigida». O nº 4 estabelece que, «caso a alegação não seja feita, o recurso será julgado deserto».

São requisitos do recurso por oposição de acórdãos que em dois processos distintos, perante factualidade substancialmente idêntica, e no domínio de um quadro legislativo também substancialmente idêntico, tenham sido proferidos dois acórdãos, estando o fundamento transitado em julgado, que contenham, sobre a mesma questão de direito, decisões expressas opostas.

A alegação que, num primeiro momento, o legislador pede ao recorrente, nos recursos deste tipo, visa a demonstração desta oposição, ou seja, o recorrente deve, com ela, procurar demonstrar que os dois acórdãos perfilharam decisões expressas opostas sobre a mesma questão de direito, no circunstancialismo que integra os apontados pressupostos.

Não basta ao recorrente afirmar a oposição, designadamente, por ela ser patente: a alegação deve **tender** a demonstrá-la, por evidente que aos seus olhos pareça veja-se, por todos, o acórdão de 27 de Junho de 2000, no recurso nº 25596, deste Tribunal.

Vejam os termos da alegação a tal propósito apresentada pela recorrente, ora reclamante:

«Atingido o momento de apreciar o objecto do recurso, vai a recorrente desenvolver a sua tese, ciente que a sua argumentação jurídica conduzirá ao correcto enquadramento máxime a comprovada contradição entre dois arestos jurisprudenciais.

I - DA QUESTÃO DE FUNDO:

"indagar qual a natureza jurídico tributária a quantia liquidada pela CML por via da concessão de uma licença de publicidade se se trata de um imposto como defende a impugnante ora recorrente ou, se se trata de uma taxa, como sustenta a CML, a Fazenda Pública e o MP".

II - DO ACÓRDÃO FUNDAMENTO DO RECURSO:

- Acórdão tirado do processo n.º 20227, de 29 de Março de 2000 (e não de 2001, como por lapso de escrita, pela qual a recorrente se penitencia, foi indicado no requerimento de interposição do presente recurso) pela 2.ª Secção desse Colendo Tribunal Supremo.

Neste aresto jurisprudencial foi já, e por unanimidade, reiterada e doutamente entendido,

Que os tributos denominados "taxas" cobradas pela Câmara Municipal de Lisboa relativamente a instalação de reclamos em prédios urbanos e seus telhados são de qualificar como impostos, à face da Constituição. II - Por isso, a sua criação através de diploma não legislativo e não emitido pela Assembleia da República ou pelo Governo ao abrigo de autorização viola o preceituado nos arts. 106º, nº 2, e 168º, nº 1, alínea i), da C. R. P. (versão de 1982). Logo,

Sendo que o tributo em causa também está previsto no regulamento sobre publicidade da câmara municipal de Lisboa in diário municipal 15616 1989/04/26 na redacção do edital 7/90 de 1990/02/26 art 14 art 22 e tabela de taxas licenças e outras receitas municipais aprovada conforme edital 100/89 in *Diário Municipal* 15714, 2º suplemento, 1989/09/15, na redacção do edital 140/89 de 1989/10/26 e do edital 26/90 de 1990/03/16, art 18, e, sendo organicamente inconstitucionais, estas normas em que assentaram as liquidações impugnadas, estas (liquidações) devem ser anuladas.

EM CONCLUSÃO:

- A inconstitucionalidade das quantias liquidadas pela CML à ora recorrente/alegante a título de taxas de publicidade, é o fundamento daquela impugnação bem como do presente recurso.

- A receita em causa foi criada por deliberação da Assembleia Municipal de Lisboa, que, ao estabelecer um verdadeiro imposto, é nula.

- Tal entendimento foi, aliás reiteradamente, entendido no Acórdão tirado do processo n.º 20227, de 29 de Março de 2000, pela 2.ª Secção desse Colendo Tribunal Supremo, em que se conclui,

Que os tributos denominados "taxas" cobradas pela Câmara Municipal de Lisboa relativamente a instalação de reclamos em prédios urbanos e seus telhados são de qualificar como impostos, à face da Constituição. Por isso, a sua criação através de diploma não legislativo e não emitido pela Assembleia da República ou pelo Governo ao abrigo de autorização viola o preceituado nos arts. 106º, nº 2, e 168º, nº 1, alínea i), da C. R. P. (versão de 1982).

- Sendo que o tributo em causa também está previsto no regulamento sobre publicidade da câmara municipal de Lisboa in *Diário Municipal* 15616 1989/04/26 na redacção do edital 7/90 de 1990/02/26 arts. 14, 22, e tabela de taxas licenças e outras receitas municipais aprovada conforme edital 100/89 in *Diário Municipal* 15714, 2º suplemento, 1989/09/15, na redacção do edital 140/89 de 1989/10/26 e do edital 26/90 de 1990/03/16, art. 18º, e, sendo organicamente inconstitucionais, estas normas em que assentaram as liquidações impugnadas, estas (liquidações) devem ser anuladas.

Deve assim e em consequência, conceder-se provimento ao presente recurso, Revogando-se a Sentença recorrida, com as legais consequências.»

Vê-se, pelo teor da transcrita alegação, que a recorrente, tal como pode ler-se no despacho reclamado, se limitou a afirmar que existia oposição entre os dois acórdãos, sem explicitar aonde reside e em que consiste tal oposição.

Parece, aliás, como no mesmo despacho se nota, que a alegante terá confundido dois momentos: aquele que era chegado, em que devia expor sobre a existência de oposição de acórdãos; e aquele outro em que, mais adiante, importaria que defendesse a tese adoptada pelo acórdão fundamento, em detrimento da acolhida pelo recorrido. Na verdade, e quando o que estava em causa era a demonstração da oposição de acórdãos, a recorrente escreveu, na alegação respectiva, que era «atingido o momento de apreciar o objecto do recurso», passando, então, a «desenvolver a sua tese» sobre esse objecto, e pedindo que, em consequência do provimento do recurso, se revogasse «a sentença recorrida» como se o recurso não tivesse por fundamento a oposição de acórdãos, e o que então interessasse demonstrar fosse, não a existência dessa oposição, mas o desacerto da sentença que julgara improcedente a impugnação judicial do acto de liquidação.

A consequência que o despacho reclamado retirou desta actuação da recorrente foi a deserção do recurso, na consideração de que a alegação produzida não correspondia, substancialmente, à exigida pela lei, valendo «por falta de alegação aquela que, embora feita, não tende a demonstrar a oposição».

A reclamante pretende, todavia, que, admitido como estava o recurso, e tempestivamente apresentada a sua alegação, o relator não mais poderia julgá-lo deserto.

Por outro lado, e porque a oposição entre os dois acórdãos é, em seu entender, evidente, bastaria alegar sucintamente, como fez.

Quanto a este segundo ponto, é de notar que as alegações da recorrente não foram, pelo despacho reclamado, acusadas de excessivamente sucintas mas de não existirem de todo, sobre a matéria relevante, que era a existência de oposição entre os dois arestos em presença.

Quanto à questão de saber se a consequência a retirar era a deserção do recurso, como ditou o despacho, ou, antes, o seu fim, como parece pretender a reclamante, é ponto inconsequente, posto que, em qualquer dos casos, o recurso por oposição de acórdãos não pode prosseguir.

Diga-se, porém, que não é de enjeitar afoitamente o entendimento perfilhado no despacho reclamado, segundo o qual a falta das alegações que, especificamente, exige o nº 3 do artigo 284º do CPPT, apesar de, materialmente, ter sido apresentada uma peça alegatória, é a deserção do recurso, por falta da alegação incidente no preciso ponto sobre o qual a lei pretende que o recorrente se pronuncie.

Eis por que, indeferindo-se a reclamação, se mantém o despacho do relator.

Custas a cargo da reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 50 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 26 de Novembro de 2003.— *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2003.

Assunto:

INFARMED. Taxas sobre comercialização de produtos de Saúde - Artº 72º da Lei 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000). Natureza jurídica. Impostos. Taxas. Incidência. Princípio da determinabilidade. Impostos sobre o volume de negócios - Artº 33º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho (6ª Directiva). Reenvio prejudicial.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As "taxas sobre comercialização de produtos de saúde", previstas no artº 72º da Lei 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000) são verdadeiras impostos - que não taxas - pois que constituem prestações pecuniárias, sempre coactivas, sem carácter de sanção; exigidas por um ente público com vista à realização de fins públicos, inexistindo o vínculo sinalagmático característico daquelas.*
- 2 — *Incidindo sobre o volume de vendas de cada produto e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de venda mensais, a referência, no nº 3 do mesmo normativo, ao "respectivo preço de venda ao consumidor final" surge apenas de modo subordinado, não constituindo mais do que mero limite à tributação,*
- 3 — *Pelo que não há ofensa ao disposto no artº 103º, nº 2, da Constituição, já que tal incidência aparece ali suficientemente densificada e concretizada, nos respectivos termos - princípio da determinabilidade,*
- 4 — *Aquele inciso normativo não padece, pois, de inconstitucionalidade por ofensa ao mesmo preceito constitucional,*
- 5 — *As Imposições em causa não são proibidas pelo artº 33º da 6ª Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/05/77, na redacção da Directiva nº 91/1680/CEE, do Conselho, de 16DeZ91, por não constituírem Impostos sobre o volume de negócios, na acepção da mesma, já que não oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA.*
- 6 — *Não há lugar ao reenvio prejudicial a que se refere o artº 234º do Tratado de Roma, quando o ME tiver já apreciado a questão essencial debatida no processo, sobretudo se se trata de jurisprudência recente e(ou) constante,*

Recurso nº 434/03-30, em que são recorrente a Fazenda Pública, recorrida a Johnson & Johnson Lda, e de que foi Relator o Ex.º Juiz Cons.º Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento na natureza de taxa do tributo paço e em invalidado da autoliquidação, JOHNSON & JOHNSON, Lda, com sede na Estada Consiglieri Pedroso, nº 69-A, Queluz de Baixo, 2.745-555 Barcarena, deduziu impugnação judicial do acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, relativa ao mês de Fev. de 2001, no montante de 5.074.869\$00, Paga.

Por sentença de fls. 559 e seguintes, o 4º Juízo do Tribunal Tributário de Lisboa anulou a autoliquidação impugnada.

Desta sentença a Fazenda Pública recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 576 e seguintes.

A impugnante contra-alegou a folhas 590 e seguintes.

No seu parecer, o M.ºP.º suscitou a necessidade de se fazer um reenvio prejudicial ao TJCE.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Este STA já se pronunciou várias vezes sobre as questões que vêm postas no recurso. Assim, no acórdão de 4.6.03 proferido no Recurso nº 61/03-30, este STA concluiu que o tributo em causa um imposto e nua a autoliquidação não padece das invalidadas que lhe foram assacadas. Para maiores desenvolvimento videntes junto se anexa o referido acórdão, nos termos do artº 705º do CPC.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida e em julgar improcedente a impugnação judicial.

Custas pela impugnante, tento na instância como neste STA, ficando-se aqui a procuradoria em 60%.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2003. — Almeida Lopes (relator) — António Pimpão — Brandão de Pinho.

ANEXO

Recurso n.º 434/03-30, de 4 de Junho de 2003

Assunto:

INFARMED. Taxas sobre comercialização de produtos de Saúde Artº 72º da Lei 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000). Natureza Jurídica. Impostos. Taxas. Incidência. Princípio da determinabilidade. Impostos sobre o volume de negócios - Artº 33º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho (6ª Directiva). Reenvio prejudicial.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *As "taxas sobre comercialização de produtos de saúde", previstas no artº 72º da Lei 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000) são verdadeiros impostos - que não taxas - pois que constituem prestações pecuniárias, sempre coactivas, sem carácter de sanção, exigidas por um ente*

público com vista à realização de fins públicos, inexistindo o vínculo sinalagmático característico daquelas.

- 2 — *Incidindo sobre o volume de vendas de cada produto e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de venda mensais, a referência, no nº 3 do mesmo normativo, ao "respectivo preço de venda ao consumidor final" surge apenas de modo subordinado, não constituindo mais do que mero limite à tributação.*
- 3 — *Pelo que não há ofensa ao disposto no artº 103º, nº 2, da Constituição, já que tal incidência aparece ali suficientemente densificada e concretizada, nos respectivos termos - princípio da determinabilidade.*
- 4 — *Aquele inciso normativo não padece, pois, de inconstitucionalidade por ofensa ao mesmo preceito constitucional.*
- 5 — *As imposições em causa não são proibidas pelo artº 33º da 6ª Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17105/77, na redacção da Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91, por não constituírem impostos sobre o volume de negócios, na acepção da mesma, já que não oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA.*
- 6 — *Não há lugar ao reenvio prejudicial a que se refere o artº 234º do Tratado de Roma, quando o TJCE tiver já apreciado a questão essencial debatida no processo, sobretudo se se trata de jurisprudência recente e (ou) constante.*

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa, proferida em 08/Out/02, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por JOHNSON & JOHNSON, Lda, contra o acto de auto liquidação da taxa incidente sobre a comercialização, de produtos de saúde, relativa a Maio de 2001, no montante de 2 547 689\$00, consequentemente o anulando.

Fundamentou-se a decisão em estar em causa um imposto, já que "não se vislumbra o carácter sinalagmático necessário à qualificação do tributo como taxa", dado o seu destino, não tendo "como contrapartida uma vantagem em especial para o pagador da mesma taxa ... (mas) antes uma finalidade geral, que tanto pode beneficiar a impugnante como qualquer outro cidadão", sendo que, no caso, "as normas regulamentares produzidas pelo INFARMED (circular 1/2000 e "declaração de vendas") são inovadoras relativamente à lei que visam regulamentar (artº 72º da Lei 3-B/2000, de 04ABR), ao não considerarem, para efeitos de determinação da base de incidência, o preço de venda ao consumidor final, que, aliás, é indeterminável, como tal impossibilitando a liquidação do imposto.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1 - O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto, corresponde, compositamente, à contrapartida de serviços efectivamente prestados a beneficiários perfeitamente individualizáveis e, bem assim, ao desenvolvimento de uma actuação tendente à remoção de um obstáculo legal real ao exercício de uma actividade particular;

2 - O tributo em questão apoia-se, assim, no "princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à comunidade" (J. CASALTA NABAIS) e não no exigente princípio da legalidade fiscal, que tem por base o princípio da capacidade contributiva.

3 - Ainda que de um imposto se tratasse, o que apenas por mera cautela se admite, os seus elementos essenciais resultariam com suficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei.

4 - A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente *secundum legem*;

5 - Ao criar por lei da Assembleia da República a presente taxa, o Estado português não violou, de forma alguma, qualquer das suas obrigações, enquanto Estado membro da Comunidade Europeia, isto é, não criou qualquer disposição interna que contrariasse o disposto na legislação legitimamente emanada dos órgãos comunitários competentes.

Pelo que, Venerandos Juízes Conselheiros, concedendo provimento ao recurso, revogando a douta sentença recorrida e substituindo-a por outra que considere legal a liquidação da taxa em apreço, VV. Ex.^{as} Farão JUSTIÇA e cumprirão a Lei".

E, contra-alegando, concluiu a impugnante:

"1. A denominada "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" não corresponde a uma contrapartida pela prestação de um serviço público aos respectivos sujeitos passivos, nem implica a remoção de um obstáculo jurídico à actividade dos particulares, devendo ser, como tal, em função do seu carácter unilateral, materialmente qualificada como um verdadeiro e próprio imposto.

2. Consequentemente, a referida "taxa" está sujeita às exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

3. O artigo 72º da Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a "taxa sobre comercialização de produtos de saúde", é materialmente inconstitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

4. A Circular nº 1/2000 do INFARMED, bem como o modelo de "Declaração de Vendas" estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são, também eles, inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no artigo 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa.

5. O acto de autoliquidação da "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" praticado pela Johnson é também inconstitucional, uma vez que se funda numa base de incidência inconstitucionalmente criada pelo Infarmed.

6. A "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no artigo 33º da Directiva nº 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

Nestes termos, e nos mais de Direito aplicáveis, e sempre com o mui douto suprimento de VV. Ex.^{as}, deve a sentença recorrida ser confirmada e, conseqüentemente, o acto de autoliquidação da denominada "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" ser anulado, em virtude de o mesmo ser inválido, porque indirectamente inconstitucional e ilegal".

O Ex.^{mo} Magistrado do MP emitiu parecer no sentido de, que tendo em conta as regras do artº 234º do Tratado CEE (ex-art. 177.º), e em reenvio prejudicial, "se pergunte ao TJCE se o artº 33º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/77 (na redacção da Directiva 91/680/CEE, do Conselho, de 16/12/91) proíbe ou se opõe à criação de uma taxa (ou imposto) como o dos autos, na medida em que esta possa constituir encargo com características de "imposto sobre o volume de negócios".

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

Em sede factual, vem apurado que:

A) - A impugnante vem impugnar o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, instituída pelo artigo 72º da Lei 3-B/2000, de 4 de Abril, mantido pelo art. 58º da Lei 30-C/2000, de 29/12, relativa ao mês de Maio de 2001, na importância de 2.547.689\$00, conforme douta petição de fis, 6 a 15;

B) - A impugnante depositou na C.G.D. na conta com o NIB nº 003500820000605483081, a favor do INSTITUTO NACIONAL DA FARMÁCIA E DO MEDICAMENTO; com data valor de 29.06.01, a importância de 2.547.689\$00 relativa à cobrança da taxa correspondente ao volume de vendas de Dispositivos Médicos Não Activos, no valor total de 636.922.253\$00, realizados no mês de Maio/2001, conforme documento de fls. 18 a 20, que se dá por reproduzido;

C) - No dia 20 de Fevereiro de 2001 o INFARMED remeteu à impugnante a carta de fls. 22, notificação única, a que juntou os documentos de fls. 23 a 25, todos relativos à cobrança e depósito da taxa sobre comercialização de produtos de saúde, no que respeita ao ano de 2001, no âmbito do processo de cobrança da taxa prevista no artigo 72º da Lei nº 3-B/2000, de 04/04, e art. 58º da Lei 30-C/2000, de 29/12, dando-se os mesmos documentos por totalmente reproduzido;

D) - Com data de 10 de Maio de 2000, o INFARMED emitiu a **CIRCULAR n.º 112000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde**, conforme documento de fls. 33, com o seguinte teor:

«**Assunto. — Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde.**

Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.^a, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epigrafado:

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 nº 296/98, artigo 2º, de 25/09;

Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei nº 273/95, de 23110;

Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Dec-Lei nº 306/97, artigo 2º, de 11/11;

Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei nº 94/95, artigo 4º, de 9/05;

5. A taxa não incide sobre produtos exportados.

Na expectativa de lhe serem úteis os esclarecimentos patentes nesta Circular personalizada continuamos disponíveis para lhe fornecer outros eventuais esclarecimentos através dos seguintes contactos: telefone 217987100, do fax 217987316 ou do endereço de email: infarmed.público@infarmed.pt.

Com os melhores cumprimentos.

Lisboa, 2000/05/10.»

Vejamos, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a "como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semi-públicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização" - cfr. *RLJ* 117 - 294.

E o parecer da P. G. Rep., de 15/Dez/91 in *D.Rep.*, II de 04-06-93, reproduzindo o parecer nº 64/80, tal como o Ac, deste Tribunal, de 10/Fev/83 in *Acds. Dou.* 257-579, sustentam ser a taxa "o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contra-partida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento".

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 42/43, as taxas individualizam-se "no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares".

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segts., "a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contraprestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público".

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semipúblicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

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

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

Ora, nos termos do preâmbulo do Dec-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do Infarmed, a criação do instituto procurou responder às necessidades "de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público" bem como "reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública".

Pelo que o seu artº 6º lhe atribuiu, como refere a impugnante, "a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades - seu nº 3:

al a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde;

(...);

al c) garantir a qualidade dos produtos de saúde;

(...);

al e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde;

al f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o nº 1 do artº 72º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma "ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED".

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais - artº 64º -, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, "a comunidade" - beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da correspondente actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática,

a correspectividade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo INFARMED.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson - cfr. artº 44º, n.º 2, da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso - cfr. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 260.

”No concernente às taxas devidas por licenças ... apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral” pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnantar exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo, idêntica e, por todos, os Acs. do TC de 16Fev00 in *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, vol 46º, págs. 21 e segts. e do STA, de 24/11/99, Rec. 18.911, 28/04/99, Rec. 18.911, 28/4/99, Rec. 21.843 e 24/3/99, Rec. 21.649.

Está, assim, sujeita ao disposto no artº 103º, nº 2, da constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação - cfr, Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2ª edição, pág. 142.

Ora, o nº 3 do referido artº 72º dispõe que ”a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final ... e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações. de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto”.

Assim, a incidência real concretiza-se ”no volume de vendas” de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, ”vendas mensais”.

Certo que deve ter ”por referência”, ”o preço de venda ao consumidor final” mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero ”valor de referência limite”.

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso ”declaração de vendas” surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: artº 33º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91. Tal directiva impede a ma-

nutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

“Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, ”sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior”.

Cfr., por todos, os Acds. de 17/Set/97, Procº C-28/96 - Fricarnes, SA, e Proc. C. 347/95 - UCAL; de 26/6/97, Careda, S.A., in *Colecção de Jurisprudência*, I, pág. 3734 e de 13/03/97 Solisnor, S.A., in *cit.*, I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos EstadosMembros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios - cf. o Ac 13107/89, Procs. 93 e 94/88 in *Colecção* pág. 2671 - WisselinK - e de 8/7/86 Proc. 73/85 in *Colecção* págs. 2219 - Kerrutt - e de 27/11/95 Procº 295194 in *Colecção* págs. 3759 - Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito artº 33º.

Refira-se finalmente que, como aliás já resulta do exposto, não se mostra necessária a consulta ao TJCE, em termos do reenvio prejudicial a que se refere o artº 234º do tratado, propugnada pelo MP.

Na verdade, a jurisprudência proferida por aquele tribunal, em termos do predito reenvio, visto que se destina a definir o sentido dos respectivos normativos, tem carácter interpretativo, em abstracto, dispensando-se, assim, o reenvio, sempre que a questão de interpretação suscitada nos tribunais nacionais tenha sido já objecto de apreciação e julgamento pelo tribunal internacional, já que se não justifica que, a propósito de cada caso concreto, o tribunal seja consultado para interpretar disposição legal ou princípio de direito comunitário

que não pode deixar de ter o alcance que o TJCE já antes lhe tenha atribuído, sobretudo se a decisão for recente, justamente porque aquele carácter abstracto implica a respectiva generalidade.

Cfr. Mota Campos, *Direito Comunitário*, vol II, pág. 436.

Assim, quando a questão suscitada é materialmente idêntica a outra já decidida por aquele tribunal, a título prejudicial, num caso análogo, ou se trate de jurisprudência constante, o tribunal nacional, atenta a autoridade do ali decidido, fica dispensado da consulta, seja, de repor a questão de interpretação perante o mesmo tribunal, como é o caso.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, tanto na instância como neste STA, ficando-se aqui a procuradoria em 60%.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2003.

Assunto:

INFARMED. Taxas sobre comercialização de produtos de Saúde Art.º 72.º da Lei 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000). Natureza Jurídica. Impostos. Taxas. Incidência. Princípio da determinabilidade. Impostos sobre o volume de negócios - Art.º 33.º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho (6.ª Directiva), - Reenvio prejudicial.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As «taxas sobre comercialização de produtos de saúde», previstas no artigo 72.º da Lei 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000) são verdadeiros impostos - que não taxas - pois que constituem prestações pecuniárias, sempre coactivas, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público com vista à realização de fins públicos, inexistindo o vínculo sinalagmático característico daquelas.*
- 2 — *Incidindo sobre o volume de vendas de cada produto e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de venda mensais, a referência, no n.º 3 do mesmo normativo, ao «respectivo preço de venda ao consumidor final» surge apenas de modo subordinado, não constituindo mais do que mero limite à tributação.*
- 3 — *Pelo que não há ofensa ao disposto no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição, já que tal incidência aparece ali suficientemente densificada e concretizada, nos respectivos termos - princípio da determinabilidade.*
- 4 — *Aquele inciso normativo não padece, pois, de inconstitucionalidade por ofensa ao mesmo preceito constitucional.*

5 — *As imposições em causa não são proibidas pelo artigo 33.º da 6.ª Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/05/77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91, por não constituírem impostos sobre o volume de negócios, na acepção da mesma, já que não oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA.*

6 — *Não há lugar ao reenvio prejudicial a que se refere o artigo 234.º do Tratado de Roma, quando o TJCE tiver já apreciado a questão essencial debatida no processo, sobretudo se se trata de jurisprudência recente e(ou) constante.*

Recurso n.º 435/03- Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Johnson & Johnson, L.ª, Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento na natureza de taxa do tributo pago e em invalidade da autoliquidação, JOHNSON & JOHNSON, L.ª, com sede na Estada Consiglieri Pedroso, n.º 69-A, Queluz de Baixo, 2745-555 Barcarena, deduziu impugnação judicial do acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, relativa ao mês de Julho de 2000, no montante de 2.229.830\$00, paga pela guia de depósito n.º 013/1993/2000.

Por sentença de fls. 372 e seguintes, o 4.º Juízo do Tribunal Tributário de Lisboa anulou a autoliquidação impugnada.

Desta sentença a Fazenda Pública recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 389 e seguintes.

A impugnante contra-alegou a folhas 403 e seguintes.

No seu parecer, o M.ºP.º suscitou a necessidade de se fazer um reenvio prejudicial ao TJCE.

Corridos os vistos legais cumpre decidir.

Este STA já se pronunciou várias vezes sobre as questões que vêm postas no recurso. Assim, no acórdão de 4.6.03 proferido no Recurso n.º 61/03-30, este STA concluiu que o tributo em causa é um imposto e que a autoliquidação não padece das invalidades que lhe foram assacadas. Para maiores desenvolvimentos junto se anexa o referido acórdão, nos termos do artigo 705.º do CPC.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida e em julgar improcedente a impugnação judicial.

Custas pela impugnante, tanto na instância como neste STA, ficando-se aqui a procuradoria em 60%.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2003. — *Almeida Lopes* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

ANEXO

Recurso n.º 61/03-30, de 4 de Junho de 2003

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa, proferida em 08/Out/02, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por

JOHNSON & JOHNSON, L.^{da}, contra o acto de auto liquidação da taxa incidente sobre a comercialização, de produtos de saúde, relativa a Mai12001, no montante de 2 547 689\$00, consequentemente o anulando.

Fundamentou-se a decisão em causa um imposto, já que «não se vislumbra o carácter sinalagmático necessário à qualificação do tributo como taxa», dado o seu destino, não tendo «como contrapartida uma vantagem em especial para o pagador da mesma taxa ... (mas) antes uma finalidade geral, que tanto pode beneficiar a impugnante como qualquer outro cidadão », sendo que, no caso, «as normas regulamentares produzidas pelo Infarmed (circular 1/2000 e «declaração de vendas») são inovadoras relativamente à lei que visam regulamentar (art.º 72.º da Lei 3-B/2000, de 04ABR), ao não considerarem, para efeitos de determinação da base de incidência, o preço de venda ao consumidor final, que, aliás, é indeterminável, como tal impossibilitando a liquidação do imposto.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1 - O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto, corresponde, compositamente, à contrapartida de serviços efectivamente prestados a beneficiários perfeitamente individualizáveis e, bem assim, ao desenvolvimento de uma actuação tendente à remoção de um obstáculo legal real ao exercício de uma actividade particular;

2 - O tributo em questão apoia-se, assim, no «princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxal custos específicos causados à comunidade» (J. CASALTA NABAIS) e não no exigente princípio da legalidade fiscal, que tem por base o princípio da capacidade contributiva.

3 - Ainda que de um imposto se tratasse, o que apenas por mera cautela se admite, os seus elementos essenciais resultariam com suficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei.

4 - A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente secundum legem;

5 - Ao criar por lei da Assembleia da República a presente taxa, o Estado português não violou, de forma alguma, qualquer das suas obrigações, enquanto Estado membro da Comunidade Europeia, isto é, não criou qualquer disposição interna que contrariasse o disposto na legislação legitimamente emanada dos órgãos comunitários competentes.

Pelo que, Venerandos Juízes Conselheiros, concedendo provimento ao recurso, revogando a douta sentença recorrida e substituindo-a por outra que considere legal a liquidação da taxa em apreço, VV. Ex.^{as} farão JUSTIÇA e cumprirão a Lei.»

E, contra-alegando, concluiu a impugnante:

«1 - A denominada «taxa sobre comercialização de produtos de saúde não corresponde a uma contrapartida pela prestação de um serviço público aos respectivos sujeitos passivos, nem implica a remoção de um obstáculo jurídico à actividade dos particulares, devendo ser, como tal, em função do seu carácter unilateral, materialmente qualificada como um verdadeiro e próprio imposto.

2 - Consequentemente, a referida «taxa» está sujeita às exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do

artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

3 - O artigo 72.º da Lei n.º 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 n.º 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 103.º, n.º 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 33.º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

Nestes termos, e nos mais de Direito aplicáveis, e sempre com o mui douto suprimento de VV. Ex.^{as}, deve a sentença recorrida ser confirmada e, consequentemente, o acto de autoliquidação da denominada «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» ser anulado, em virtude de o mesmo ser inválido, porque indirectamente inconstitucional e ilegal.»

O Ex.m.º magistrado do MP emitiu parecer no sentido de, que tendo em conta as regras do artigo 234.º do Tratado CEE (ex-art. 177), e em reenvio prejudicial, «se pergunte ao TJCE se o artigo 33.º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/77 (na redacção da Directiva 91/680/CEE, do Conselho, de 16/12/91) proíbe ou se opõe à criação de uma taxa (ou imposto) como o dos autos, na medida em que esta possa constituir encargo com características de «imposto sobre o volume de negócios».

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

Em sede factual, vem apurado que:

A) - A impugnante vem impugnar o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, instituída pelo artigo 72.º da Lei 3-B/2000, de 4 de Abril, mantido pelo artigo 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, relativa ao mês de Maio de 2001, na importância de 2.547.689\$00, conforme douta petição de fls. 6 a 15;

B) - A impugnante depositou na C.G.D. na conta com o NIB n.º 003500820000605483081, a favor do INSTITUTO NACIONAL DA FARMÁCIA E DO MEDICAMENTO; com data valor de 2.9.06.01, a importância de 2.547.689\$00 relativa à cobrança da taxa correspondente ao volume de vendas de Dispositivos Médicos Não Activos, no valor total de 636.922.253\$00, realizados no mês de Maio/2001, conforme documento de fls. 18 a 20, que se dá por reproduzido;

C) - No dia 20 de Fevereiro de 2001 o INFARMED remeteu à impugnante a carta de fls. 22, notificação única, a que juntou os documentos de fls. 23 a 25, todos relativos à cobrança e depósito da taxa sobre comercialização de produtos de saúde, no que respeita

ao ano de 2001, no âmbito do processo de cobrança da taxa prevista no artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 04/04, e artigo 58.º da Lei 30-CI2000, de 29/12, dando-se os mesmos documentos por totalmente reproduzido;

D) - Com data de 10 de Maio de 2000, o INFARMED emitiu a **CIRCULAR n.º 1/2000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde**, conforme documento de fls. 33, com o seguinte teor:

Assunto. — Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde.

Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.^a, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto 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 2.º, de 25/09;

- Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei n.º 273/95, de 23/10;

- Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Dec-Lei n.º 306197, artigo 2.º, de 11/11;

- Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei n.º 94/95, artigo 4.º, de 9/05.

5. A taxa não incide sobre produtos exportados.

Na expectativa de lhe serem úteis os esclarecimentos patentes nesta Circular personalizada continuamos disponíveis para lhe fornecer outros eventuais esclarecimentos através dos seguintes contactos: telefone 217987100, do fax 217987316 ou do endereço de [email: infarmed.público@infarmed.pt](mailto:infarmed.público@infarmed.pt).

Com os melhores cumprimentos.

Lisboa, 2000/05/10.»

Vejamos, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a «como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semi-públicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização» - cfr. RLJ, 117 - 294.

E o parecer da P. G. Rep. de 15/Dez/91 in *D.Rep.*, II de 04-06-93, reproduzindo o parecer n.º 64/80, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in *Ac. Dou.* 257-579, sustentam ser a taxa «o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contra-partida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento».

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 42143, as taxas individualizam-se «no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em

que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares».

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segs., «a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que presuppõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público».

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

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

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

Ora, nos termos do preâmbulo do Dec-Lei 455199, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do INFARMED, a criação do instituto procurou responder às necessidades «de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público» bem como «reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública».

Pelo que o seu artigo 6.º lhe atribuiu, como refere a impugnante, «a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, é de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades - seu n.º 3:

al a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde,

(...);

al c) garantir a qualidade dos produtos de saúde.

(...);

al e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

al f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o n.º 1 do artigo 72.º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma «ao sistema; de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização

de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED».

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais - artigo 64.º -, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, «a comunidade» - beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da correspondente actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a correspectividade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo INFARMED.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson - cfr. artigo 44.º, n.º 2, da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso - cfr. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 260.

”No concernente às taxas devidas por licenças ... apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral» - pág. 26213.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo, idêntica e, por todos, os Acórdãos TC de 16Fev00 in *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, vol 46.º, págs. 21 e segts. e do STA, de 24/11/99, Rec. 18.911, 28/04/99, Rec. 18.911, 28/4/99, Rec. 21.843 e 24/3/99, Rec. 21.649.

Está, assim, sujeita ao disposto no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação - cfr. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2.ª edição, pág. 142.

Ora, o n.º 3 do referido artigo 72.º dispõe que «a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo

preço de venda ao consumidor final ...e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações. de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto».

Assim, a incidência real concretiza-se «no volume de vendas» de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, «vendas mensais».

Certo que deve ter «por referência», «o preço de venda ao consumidor final» mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero «valor de referência limite».

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso «declaração de vendas» surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: art. 33.º da Directiva: 77/388/CEE do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91. Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados membros de instituírem ou de manterem impostos; direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apre sentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, «sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior».

Cfr., por todos, os Acds. de 17/Set/97, Proc.º C-28/96 - Fricarnes, S.A. e Proc. C. 347/95 - UCAL; de 26/6/97, Careda, S.A in *Colectânea de Jurisprudência*, I, pág. 3734 e de 13103197, Solisnor, S A in *cit.*, I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é co-

brada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados Membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios cf. o Ac 13/07/89, Proc.s 93 e 94/88 in *Colecção* pág. 2671 - WisselinK - e de 8/7/86 Proc. 73185 in *Colecção* pág. 2219 Kerrutt - e de 27/11/95 Proc.º 295194 in *Colecção* pág.s 3759 Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito artigo 33.º

Refira-se finalmente que, como aliás já resulta do exposto, não se mostra necessária a consulta ao TJCE, em termos do reenvio prejudicial a que se refere o artigo 234.º do tratado, propugnada pelo MP.

Na verdade, a jurisprudência proferida por aquele tribunal, em termos do predito reenvio, visto que se destina a definir o sentido dos respectivos normativos, tem carácter interpretativo,

em abstracto, dispensando-se, assim, o reenvio, sempre que a questão de interpretação suscitada nos tribunais nacionais tenha sido já objecto de apreciação e julgamento pelo tribunal internacional, já que se não justifica que, a propósito de cada caso concreto, o tribunal seja consultado para interpretar disposição legal ou princípio de direito comunitário que não pode deixar de ter o alcance que o TJCE já antes lhe tenha atribuído, sobretudo se a decisão for recente, justamente porque aquele carácter abstracto implica a respectiva generalidade.

Cfr. Mota Campos, *Direito Comunitário*, vol II, pág. 436.

Assim, quando a questão suscitada é materialmente idêntica a outra já decidida por aquele tribunal, a título prejudicial, num caso análogo, ou se trate de jurisprudência constante, o tribunal nacional, atenta a autoridade do ali decidido, fica dispensado da consulta, seja, de repor a questão de interpretação perante o mesmo tribunal, como é o caso.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, tanto na instância como neste STA, ficando-se aqui a procuradoria em 60%.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Beata de Queiroz*.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2003.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A Secção de 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.º 21.º, n.º 4, 32.º, n.º1, al. b), e 41.º, n.º 1, al. a), do ETAF e 280.º, n.º 1, do CPPT).

2 — *Se, nas conclusões das suas alegações, o recorrente invocar matéria de facto que não 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: 667/03-30. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos SA; Recorridos: Manuel A Vieira da Mota Martins e Outros; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - A Caixa Geral de Depósitos, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, que julgou procedente a reclamação de créditos deduzida por Manuel António Vieira da Mota Martins e outros, dela veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1 - Dado que a CGD - credora hipotecária em relação ao imóvel em discussão nos autos - não teve qualquer intervenção, como deveria, na acção judicial onde foi reconhecido o direito de retenção sobre fracções que lhe estavam hipotecadas, a sentença aí proferida é-lhe absolutamente inoponível.

2 - De facto, a regra é a de que as decisões judiciais apenas produzem efeitos *inter partes*, não podendo afectar interesses e direitos de terceiros não intervenientes.

3 - Pelo menos, de terceiros não juridicamente indiferentes em relação à matéria em discussão, mas antes juridicamente interessados, ou seja, aqueles cujos direitos são juridicamente afectados pela decisão judicial, que poria em causa a existência, validade ou conteúdo do direito de que o terceiro é titular - como é, claramente, o caso do credor hipotecário na acção intentada para reconhecimento de direito de retenção sobre o bem objecto da hipoteca.

4 - Pelo que, a CGD não pode considerar-se abrangida pelos efeitos do caso julgado da sentença judicial em causa; não podendo, consequentemente, os créditos reconhecidos por tal sentença judicial serem opostos à CGD, e, como tal, graduados à frente. Cfr. arts. 671.º e 673.º do CPC;

5 - Acresce que a preferência do direito de retenção face à hipoteca redundando em violação do princípio da protecção da confiança consagrado no art. 2.º da CRP inerente à ideia de um Estado de Direito democrático, manifestamente posto em crise quando se admite a possibilidade de um credor que acautelou a boa cobrança do seu crédito, através dos competentes e exigíveis meios legais e registrais, poder ver completamente frustrada a fiabilidade que o registo lhe mereceu, ao ter que ceder o passo a um crédito supostamente privilegiado que não conhecia, nem tinha possibilidades de conhecer ou prever - cfr. para tudo, nomeadamente, acórdão do T.C. n.º 160/2000 de 22-03-2000;

Os recorridos contra-alegaram, concluindo da seguinte forma:
1 - A Caixa Geral de Depósitos nunca teve qualquer direito ao prédio ou fracção, tendo defendido o seu crédito pela instauração da Execução;

2 - Por não ter direito à coisa, a Recorrente não tem de ser convecida do direito de retenção que assiste aos Recorridos, em que havia um interesse directo;

3 - E embora a sentença em princípio constitua caso julgado material entre as partes e com limitação do seu conteúdo, sempre se tem entendido que é extensível aos terceiros juridicamente indiferentes, sujeitos de relações conexas, ou seja, todos aqueles a quem a sentença não causa qualquer prejuízo jurídico deixando intacta a validade do seu direito, a consistência jurídica, embora lhe possa causar prejuízo económico, por ser afectada a solvabilidade do devedor,

4 - Ora no caso dos autos não há afectação jurídica, continuando o direito o mesmo, com o mesmo conteúdo e a mesma garantia havendo sim afectação na prioridade de graduação, com possível prejuízo de ordem económica, pelo que a sentença é oponível aos Recorridos;

5 - Em conflito de interesses é inteiramente razoável atribuir prioridade à defesa do consumidor, dado que, o crédito hipotecário pode ser escolhido ou seleccionado em concorrência com as deficiências e a solvência das Empresas construtoras;

6 - Quando foi constituída a garantia hipotecária, há muito que vigorava o normativo, devendo o credor hipotecário usar de toda a prudência, e,

7 - A Recorrente não pode dizer que vê frustrada a possibilidade de cobrança do seu crédito, pois tinha de representar que segundo o direito constituído, havendo direito de retenção, tal implicava prioridade sobre a hipoteca, não vendo gorada a confiança anterior;

8 - Qualquer decisão do Tribunal Constitucional nunca pode ser aplicada analogicamente, uma vez que a analogia de decisões por si proferidas, como decisões excepcionais, são limitadas ao caso em apreciação, e,

9 - O Registo Predial apenas garante prioridade de direitos, com a mesma característica ou origem, nunca a direitos que a própria Lei atribui primazia ou prioridade;

10 - O Douto despacho recorrido fez correcta aplicação do disposto nos arts. 498.º, n.º 2, e 865.º do Cód. Proc. Civil, art.º 2.º da CRP e 759.º, n.º 2, do Cód. Civil.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, deste STA para conhecer do recurso, uma vez que, nas conclusões 1.^a e 5.^a das suas alegações, das quais pretende extrair consequências jurídicas, afirma factos que o M.^{mo} Juiz *a quo* não estabeleceu nem considerou na sentença recorrida.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (art.º 704.º do CPC), pronunciando-se, apenas, a recorrente nos termos que constam de fls. 210 e 211, que aqui damos por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir a questão prévia suscitada pelo M.^{mo} Magistrado do Ministério Público, aliás, de conhecimento oficioso.

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

1 - Em 3/12/87, foi registada uma hipoteca a favor da exequente “Caixa Geral de Depósitos”, incidente sobre o terreno para construção urbana com a área de 880 m², devidamente identificado na certidão junta a fls. 107 a 143 do processo de execução, com vista à garantia de empréstimo para construção de um edifício para venda em regime de propriedade horizontal concedido à firma “Gomes & Neto - Es-

tudos e Projectos, Lda., no montante de Esc. 25.000.000\$00, juro anual até 20,5% e despesas emergentes do contrato de mútuo (cfr. cópia autenticada do mútuo com hipoteca junta a fls. 6 a 21 do processo de execução principal; certidão da C.R.P. junta a fls. 107 a 143 do processo de execução principal);

2 - Em 25/7/90, a “Caixa Geral de Depósitos” instaurou contra a firma “Gomes & Neto - Estudos e Projectos, Lda.”, por dívida derivada do empréstimo identificado no n.º 1, no montante de Esc. 17.227.428\$00, acrescida de juros vincendos, a execução fiscal n.º 6807/90, e de que os presentes autos de reclamação de créditos constituem apenso (cfr. requerimento inicial junto a fls. 2 e seg. do processo de execução; nota de débito junta a fls. 24 do processo de execução);

3 - Em 24/4/91, no âmbito do processo de execução identificado no n.º 2, para pagamento da dívida nele referida, foram penhoradas as fracções autónomas designadas pelas letras “B”, “E”, “J”, “M”, “N”, “O”, “P”, “Q”, “R”, “S”, “T”, “U”, “V”, “X”, “Z” e “AA”, relativas ao prédio urbano em regime de propriedade horizontal omisso na matriz e construído no terreno identificado no n.º 1, tudo conforme autos de penhora de fls. 86 a 101 do processo de execução, os quais se dão aqui por integralmente reproduzidos;

4 - Em 26/4/91, as penhoras identificadas n.º 3 foram registadas a favor da Fazenda Nacional, tudo conforme certidão da CRP junta a fls. 107 a 143 do processo de execução, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida;

5 - Em 12/3/93, foi autorizada a venda de fracções autónomas identificadas no n.º 3, tudo conforme autos de venda judicial juntos a fls. 242 a 251 do processo de execução, os quais se dão aqui por integralmente reproduzidos;

6 - Manuel Américo Vieira da Mota Martins e esposa, Fernanda da Silva Soares Martins, são titulares de crédito no montante de Esc. 8.000.000\$00, acrescido de juros vencidos e vincendos, resultante de direito de retenção incidente sobre as fracções autónomas designadas pelas letras “B” e “N” penhoradas e vendidas no processo de execução de que o presente constitui apenso, o qual resulta de promessa de compra e venda com tradição da coisa realizada pelos reclamantes com a firma executada, “Gomes & Neto - Estudos e Projectos, Lda.”, tudo reconhecido por sentença transitada em julgado, a qual deu origem a execução e no âmbito da mesma se tendo procedido à penhora dos mencionados imóveis e posterior registo desta (cfr. documentos juntos a fls. 5 a 23 dos presentes autos);

7 - Albina Margarida Alves de Almeida, é titular de crédito no montante de Esc. 236.438\$00, acrescido de juros vencidos e vincendos, resultante de direito de retenção incidente sobre a fracção autónoma designada pela letra “O” penhorada e vendida no processo de execução de que o presente constitui apenso, o qual resulta de promessa de compra e venda com tradição da coisa realizada pela reclamante com a firma executada “Gomes & Neto - Estudos e Projectos, Lda.”, tudo reconhecido, por sentença transitada em julgado, a qual deu origem a execução e no âmbito da mesma se tendo procedido à penhora do mencionado imóvel (cfr. documentos juntos a fls. 29 a 36 dos presentes autos).

3 - Como se entendeu, entre muitos outros, no acórdão do STA de 4/5/94, rec. n.º 17.643, “porque a competência do Tribunal se afere pelo quid disputatum que não pelo quid decisum, é indiferente, para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações fac-

tuais no julgamento do recurso” (no mesmo sentido, vide Ac. do STA de 1/4/98, *in rec.* n.º 13.326).

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

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

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

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

4 - Fazendo aplicação de tais princípios ao caso subjudice, verifica-se que, nas conclusões das suas alegações, a recorrente refere que:

1 - Dado que a CGD - credora hipotecária em relação ao imóvel em discussão nos autos - não teve qualquer intervenção, como deveria, na acção judicial onde foi reconhecido o direito de retenção sobre fracções que lhe estavam hipotecadas, a sentença aí proferida é-lhe absolutamente inoponível.

5 - Acresce que a preferência do direito de retenção face à hipoteca redunda em violação do principio da protecção da confiança consagrado no art. 2º da CRP inerente à ideia de um Estado de Direito democrático, manifestamente posto em crise quando se admite a possibilidade de um credor que acautelou a boa cobrança do seu crédito, através dos competentes e exigíveis meios legais e registrais, poder ver completamente frustrada a fiabilidade que o registo lhe mereceu, ao ter que ceder o passo a um crédito supostamente privilegiado que não conhecia, nem tinha possibilidades de conhecer ou prever - cfr. para tudo, nomeadamente, acórdão do T.C. n.º 160/2000, de 22-03-2000...”.

Ora, como se alcança do elenco probatório, esta circunstancialismo fáctico não foi levado em consideração na sentença recorrida.

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

Assim, deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento (cfr. arts. 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 de Contencioso Tributário) (cfr. art.º 18.º, n.º 3 do CPPT).

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 150 e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2003.

Assunto:

IRS/91. Retenção na fonte. Restituição fora de prazo da diferença favorável ao contribuinte. Juros. Ampliação da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos do disposto nos arts. 24º, nº 2, do CPT, 89º do CIRS (redacção então vigente) e 16º, nº 2, do Decreto-Lei nº 42/91, de 22/1, havendo diferença entre o imposto devido a final e o que tiver sido entregue nos cofres do Estado em resultado de retenção na fonte, deverá essa diferença ser restituída ao contribuinte até ao fim do terceiro mês seguinte ao termo do prazo previsto no artº 90º, nº 1, do CIRS.*
- 2 — *Não tendo sido efectuada essa restituição dentro desse prazo, são devidos juros a favor do contribuinte sobre a diferença favorável ao sujeito passivo entre o imposto devido a final e o que tiver sido retido, juros esses a fixar nos termos do nº 2 do citado artº 16º, nº 2.*
- 3 — *Se a sentença recorrida não fixou, de entre os factos questionados, os necessários à aplicação das correspondentes normas jurídicas, torna-se necessário ampliar a matéria de facto, nos termos dos arts. 729º, nº 3, e 730º, nº 3, do CPC, com vista a constituir base suficiente para a decisão de direito.*

Recurso n.º 990/03-30. Recorrentes: Dulce Manuel da Conceição Neto e Outra; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Cons.^o Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Dulce Manuel Conceição Neto e marido José Manuel de Jesus dos Anjos, residentes na rua do Norte, nº 33, Coimbra, não se con-

formando com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra que julgou improcedente a impugnação judicial do acto de liquidação do IRS relativo ao ano de 1991, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. O presente recurso visa a sentença que julgou improcedente a impugnação que os ora recorrentes deduziram contra a liquidação de **IRS referente ao ano de 1991**, liquidação essa que reputaram de ilegal por não contemplar os juros que a lei prevê a favor dos contribuintes no caso de haver lugar a reembolso e este não ser efectuado no prazo legal por motivos imputáveis aos serviços, de harmonia com o estipulado nos arts. 16.º n.ºs 1 e 2, do DL n.º 42/91, de 21-01, e 89º do CIRS.

2. Na sentença deu-se por assente que a liquidação impugnada, relativa ao **IRS/91**, datada em **9/09/92**, só foi notificada aos impugnantes em **14/11/96**; E que só nesse ano de 1996 a DGCI lhes enviou uma carta informando-os de que o cheque relativo ao reembolso resultante dessa liquidação era enviado para a 2ª R.F. de Coimbra para compensação da dívida de IRS/89, o que levou os impugnantes a entregarem em 14/11/96 um requerimento em que aceitavam a compensação, com reserva, porém, da não renúncia à discussão da legalidade dessa dívida de IRS/89 (a qual veio, efectivamente, a ser anulada em processo judicial). E deu-se também por assente que na liquidação impugnada não foram contados juros a favor dos impugnantes;

3. Destes factos, que não se pretendem discutir neste recurso, decorre que apesar de a liquidação de IRS/91 conferir o direito a reembolso, os impugnantes só foram dela notificados em 1996, ano em que a AF enviou o cheque com o montante respectivo à R.F. de Coimbra para compensação de uma dívida anterior dos impugnantes;

4. Ora, de harmonia com o disposto nos arts. 89º do CIRS e n.º 1 do art. 16º do DL 42/91, de 21-01, **a diferença entre o imposto devido a final e o que tiver sido entregue nos cofres do Estado em resultado de retenção na fonte ou de pagamentos por conta, favorável ao sujeito passivo, deverá ser restituído até ao fim do terceiro mês seguinte ao termo do prazo previsto no n.º 1 do artigo 90º do CIRS.**

5. Por força destes preceitos, o reembolso do imposto liquidado relativamente ao ano de 1991 devia ter sido feito no ano seguinte (cfr. art. 90º, n.º 1, do CIRS) e, não o tendo sido, há que atender ao disposto no n.º 2 do art. 16º daquele DL n.º 42/91, segundo o qual, **se, por motivos imputáveis aos serviços, não for cumprido o prazo previsto no número anterior, são devidos juros à taxa a fixar anualmente por despacho do Ministro das Finanças, contados dia a dia desde o termo do prazo previsto para o reembolso até à data em que for emitida a correspondente nota de crédito.**

6. Da aplicação dos citados preceitos decorre que os impugnantes tinham direito a juros em virtude de a AF não ter accionado no prazo legal o mecanismo previsto para o reembolso do IRS/91 fosse pela sua restituição directa aos impugnantes, fosse pela sua entrega à RF para que através dele fosse paga a dívida de IRS/89 (que assim teria sido paga (compensada) mais cedo, com juros de mora muito inferiores).

7. O facto de o dinheiro do reembolso ter de ser aplicado primeiramente no pagamento das dívidas de IRS respeitantes a anos anteriores (cfr. art. 20º, n.º 2, do DL n.º 492/88, de 30/12) não obsta ao cumprimento dos prazos legais para a emissão do correspondente cheque ou nota de crédito;

8. A argumentação utilizada pelo M.º Juiz *a quo* para negar o direito aos juros peticionados é, salvo o devido respeito, confusa e errada, pois que a liquidação de IRS/91 não foi revogada nem anulada e a situação prevista no n.º 7 do art. 20º do DL 492/88 não é aplicável ao caso vertente.

9. Ao não reconhecer a ilegalidade da liquidação por falta de contagem de juros a favor dos impugnantes desde o fim do terceiro mês seguinte ao termo do prazo previsto no n.º 1 do art. 90º do CIRS até ao envio do cheque com o montante liquidado à R.F. de Coimbra, a sentença recorrida cometeu erro de julgamento por violação das normas supra citadas;

10. Pelo que deve ser revogada e substituída por douto acórdão que julgue procedente a impugnação, com a anulação da liquidação impugnada com todas as consequências legais (o que implica que a AF, em execução de julgado, proceda a nova liquidação que contemple os juros peticionados).

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido de ser anulada a sentença recorrida e ordenada "a ampliação da matéria de facto pertinente à subsunção ao regime jurídico aplicável, nos termos enunciados na fundamentação".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

- A liquidação n.º 561 722 121.30, relativa ao IRS de 1991, datada de 09.09.92, foi notificada aos impugnantes em 14.11.96;

- Com data de 23.10.96, a DGCI enviou uma carta aos impugnantes informando que o cheque de reembolso do IRS de 1991 tinha sido enviado para a 2ª Repartição de Finanças de Coimbra para compensação da dívida do IRS de 1989;

- Em 14.11.96, os impugnantes entregaram requerimento em que aceitavam a compensação com reserva, porém, da não renúncia à discussão da legalidade da dívida de IRS de 1989;

- A liquidação referente ao IRS de 1989 foi objecto da competente impugnação, com obtenção de vencimento em 2ª Instância;

- O documento apresentado pela impugnante evidencia, referenciado como n.º 1, que não foram contados juros a seu favor.

3 - O objecto do presente recurso consiste em saber se, no caso de haver lugar a reembolso de IRS e este não tiver sido efectuado dentro do prazo legal por facto imputável aos serviços, são devidos juros a favor do contribuinte.

A lei preceitua que haverá juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços e, quando por motivo imputável aos serviços, não seja cumprido o prazo legal da restituição oficiosa dos impostos (art.º 24º, n.ºs 1 e 2, do CPT).

Por outro lado, estabelece o art.º 89º, n.º 1, do CIRS, na redacção então vigente (vide Lei n.º 65/90, de 18/12), que "a diferença entre o imposto devido a final e o que tiver sido entregue nos cofres do Estado em resultado de retenção na fonte ou de pagamento por conta, favorável ao sujeito passivo, deverá ser restituída até ao fim do terceiro mês seguinte ao termo do prazo previsto no n.º 1 do artigo 90.º".

E no seu n.º 2 que "sobre a diferença favorável ao sujeito passivo entre o imposto devido a final liquidado com base em declaração apresentada dentro do prazo legal e o que tiver sido retido ou pago por conta é devida uma remuneração compensatória".

Por sua vez, o artº 16º do Decreto-Lei nº 42/91 de 22/1, que alterou as fórmulas de retenção do IRS, depois de, no seu nº 1, ter reproduzido, *ipsis verbis*, a redacção do nº 1 daquele artº 89º, dispõe no seu nº 2 que “se, por motivos imputáveis aos serviços, não for cumprido o prazo previsto no número anterior, são devidos juros à taxa a fixar anualmente por despacho do Ministro das Finanças, contados dia a dia desde o termo do prazo previsto para o reembolso até à data em que for emitida a correspondente nota de crédito”.

4 - Dos transcritos preceitos legais extrai-se que, havendo diferença entre o imposto devido a final e o que tiver sido entregue nos cofres do Estado em resultado de retenção na fonte, deverá essa diferença ser restituída ao contribuinte até a fim do terceiro mês seguinte ao termo do prazo previsto no artº 90º, nº 1, do CIRS.

Não tendo sido efectuada essa restituição dentro desse prazo, são devidos juros a favor do contribuinte sobre a diferença favorável ao sujeito passivo entre o imposto devido a final e o que tiver sido retido, juros esses a fixar nos termos do nº 2 do prérito artº 16º.

No caso em apreço, mostram os autos que a liquidação relativa ao IRS/91 em causa, datada de 9/9/92, apenas foi notificada aos impugnantes no dia 14/11/96 e que com data de 23/10/96 a DGCI enviou-lhes uma carta informando-os que o cheque de reembolso daquele IRS tinha sido enviado para a 2ª RF de Coimbra para compensação da dívida do IRS de 1989. Mais mostram os autos que a liquidação deste IRS foi objecto de impugnação judicial, a qual veio a obter provimento por decisão do TCA, que transitou e que, na liquidação de IRS de 1991, não foram contados juros a favor dos impugnantes.

Ora, perante este quadro factual é patente que, não obstante a liquidação do IRS de 1991 conferir aos impugnantes o direito a reembolso, apenas lhes foi comunicada em 14/11/96, isto é, muito para além do prazo a que se reporta o prérito artº 89º, nº 1, do CIRS. E, assim sendo, têm direito as juros, conforme vem contemplado no nº 2 deste artigo, bem como no nº 2 do artº 16º do Decreto-Lei nº 42/91 e nº 2 do artº 24º do CPT, juros estes que não foram contemplados na nota de liquidação.

Com efeito, “a letra da lei, ao referir a imputabilidade de erro aos serviços, aponta manifestamente no sentido de poder servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado, como aliás é admitido em geral. A administração fiscal está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a Lei (artº 266º nº 1 da C.R.P. e 55º da LGT) pelo que, independentemente da provada culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços” (ac. deste STA de 7/11/01, *in rec.* nº 26.404).

Por outro lado e ao contrário do entendimento versado na sentença recorrida, não é aqui aplicável o disposto no artº 20º, nº 7 do Decreto-Lei nº 498/88 de 30/12, uma vez que esta norma foi revogada pelos mencionados arts. 89º, nº 2, 16º, nº 2, e 24º, nº 2, já que existe uma relação de incompatibilidade entre o estabelecido nestes normativos e aquele artº 20º, nº 7.

De qualquer forma, mesmo partindo do pressuposto que o prérito artº 20º, nº 7, era aplicável na hipótese dos autos, sempre os juros devidos aos impugnantes deviam constar da nota de liquidação, pois tal se torna necessário para determinar o remanescente a que se reporta aquele preceito legal.

5 - Contudo e do que fica exposto, para a fixação de tais juros é indispensável fixar a diferença favorável aos impugnantes entre o imposto devido a final liquidado com base na declaração de rendimentos, a data da apresentação pelos mesmos impugnantes da declaração dos rendimentos do ano de 1991, a data em que foi emitida a nota de crédito, bem como averiguar em que termos foi efectuada a reformulação da liquidação de IRS do ano de 1989, em execução do acórdão do TCA e da eventual dívida ainda existente respeitante a esse ano.

A prova destes factos torna-se relevante, como vimos, para se apurar o montante dos juros devidos aos recorrentes.

E só depois de se apurarem tais factos deverá aos mesmos ser aplicado o correspondente direito.

Por isso mesmo, torna-se necessário que o processo volte ao Tribunal *a quo* para que seja ampliada a matéria de facto, com vista a constituir base suficiente para a decisão de direito, nos termos do disposto nos arts. 729º, nº 3, e 730º, nº 1, do CPC.

6 - Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e revogar a decisão recorrida, para que no Tribunal *a quo* seja ampliada a matéria de facto nos termos supra indicados, com aplicação do direito atrás fixado.

Sem custas.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Taxas sobre comercialização de produtos de saúde.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As taxas sobre comercialização de produtos de saúde a que se refere o artº 72º 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.*
- 2 — *Tais impostos não são proibidos pelo artº 33º da 6ª 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 nº 1065/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Johnson & Johnson L.da; Relator: Ex.^{mo} Juiz Consº Dr. António José Pimpão.

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

1. O ERFEP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 2º Juízo, 1.ª Secção, julgou procedente a im-

pugnação do acto tributário de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde relativa ao mês de Julho de 2000 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. O INFARMED não interferiu por qualquer forma no campo de incidência da taxa, que foi exclusivamente definida por lei;

6. O campo de incidência da taxa é apenas e só o volume de vendas dos produtos por ela abrangidos, por parte dos obrigados ao seu pagamento, para os quais o preço de venda ao público é o preço a que os mesmos vendem os seus produtos àquele que lhes adquire, seja ele armazenista, distribuidor grossista ou consumidor final;

7. É que, ao contrário do que a douta sentença erradamente entende, se os sujeitos passivos da taxa fossem taxados sempre pelo valor de venda do produto ao consumidor final, estar-se-ia perante uma solução contrária a todo e qualquer dos mais elementares princípios constitucionais e legais de justiça tributária que o INFARMED igualmente tem de observar, visto que, numa tal situação, como os produtos em causa não têm preço fixado por lei, podendo cada agente económico praticar um preço diferente, os sujeitos passivos poderiam ser colocados na situação de pagar uma taxa cujo valor poderia ser bastante superior ao próprio benefício económico decorrente da colocação do produto no mercado, o que contraria tudo o que são princípios de justiça fiscal;

8. 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.

9. 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 58º da Lei n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro, no artigo 55º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, e nos artigos 1º, n.º 3, e 3º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro,

que constituem leis interpretativas do citado pelo artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, e por isso se integram na lei interpretada (artigo 13º, n.º 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 denomina 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, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

3. O artigo 72º da Lei n.º 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 n.º 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, n.º 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 n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

7. O artigo 58º da Lei n.º 30-C/2000, o artigo 55º da Lei n.º 109-B/2001 e o Decreto-Lei n.º 312/2002 não vieram interpretar o regime estabelecido pelo artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, pelo que não são retroactivamente aplicáveis ao caso *sub judice*.

Para efeitos da ampliação do objecto do recurso requerida, a título subsidiário, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 684º-A do Código de Processo Civil, importa ainda concluir:

8. A definição da base de incidência objectiva do imposto, por um lado, e a respectiva liquidação e cobrança, por outro, não podem ser consideradas separadamente, para efeitos de aplicação do princípio da legalidade, sempre que a determinabilidade da primeira seja posta em causa pelo regime legalmente estabelecido para estas últimas.

9. O artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000 é inexequível por si mesmo, encontrando-se o fundamento de tal inexequibilidade na circunstância de a base de incidência objectiva do imposto não ser determinável pelos sujeitos obrigados à sua autoliquidação, sem uma intervenção regulamentar posterior.

10. Uma vez que o regime estabelecido no artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000 não permite superar a indeterminabilidade da base de incidência do imposto resultante do sistema de autoliquidação legalmente criado, o n.º 3 daquele artigo é inconstitucional, por violação

do disposto no n.º 2 do artigo 103º da Constituição da República Portuguesa.

11. Na medida em que o imposto criado pelo artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000 implica uma tributação sobre o rendimento de pessoas colectivas, e o n.º 3 do mesmo artigo sujeita os respectivos sujeitos passivos ao pagamento de um valor calculado por referência a um preço estabelecido e recebido por outras entidades que não aqueles sujeitos passivos, este último preceito é inconstitucional, por violação do imperativo resultante do n.º 2 do artigo 104º da Constituição da República Portuguesa, que exige que a tributação das empresas incida fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

Sem prejuízo do *supra* exposto, requer-se, a título meramente subsidiário, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 684º-A do Código de Processo Civil, seja considerada inconstitucional a norma contida no n.º 3 do artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000 e, em consequência, anular-se o acto de autoliquidação impugnado nos presentes autos, ordenando-se a devolução dos montantes já pagos.

O EMMP entende que o recurso merece provimento pelas razões e fundamentos postos nas alegações na parte que mereceram acolhimento no Ac. de 4-6-2003.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 - No dia 04/10/00, a impugnante liquidou e pagou ao INFARMED a quantia de Esc. 8.282.158\$00, correspondentes à Taxa sobre a Comercialização dos Produtos de Saúde do mês de Julho do ano 2000.

2 - Este valor (referido em 1) foi liquidado com base nos modelos de "Declaração de Venda" e "Guia de Depósito", segundo as respectivas instruções de preenchimento, instituídas pelo Conselho de Administração do INFARMED, por despacho de 28/04/00.

3 - O valor a entregar ao INFARMED, por determinação deste, é obtido multiplicando o volume de vendas mensal do produtor, importador de produtos de saúde ou dos seus representantes, pelo factor legalmente estabelecido.

3.1. Sobre a questão a que se reportam os presentes autos pronunciou-se já o STA em diversos acórdãos os quais, sem discordância, optaram pela mesma solução (cfr. entre outros os de 04-06-2003, Rec. 61-03, de 9-7-03, Rec. 439-03, de 22-10-03, rec. 438-03, de 29-10-03, Recs. 1060-03 e 1061-03, e de 15-10-2003, Rec. 1063-03).

Por concordarmos com a orientação que tais arrestos definiram passaremos a acompanhá-la.

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 semi-públicos 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. É que 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 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do INFARMED, a criação do instituto procurou responder às necessidades "de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público" bem como "reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública".

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 não 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.

Acompanha-se, ainda a mencionado jurisprudência 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 Conselho, 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.

3.2 Suscita, ainda, a recorrida a inconstitucionalidade do nº 3 do artº 72º da Lei 3-B/200.

Estabelece este preceito normativo que «a taxa incide sobre o valor de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final, constituindo receita própria daquele instituto, 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».

Como no último acórdão se escreveu resulta desta norma, a determinação da incidência, expressa na sua primeira parte: a taxa incide sobre o valor das vendas de cada produto e a alusão feita ao preço de venda ao consumidor final não faz senão estabelecer um valor de referência limite não consubstanciando um factor de incidência real estando este integral e objectivamente definido pelo legislador naquela primeira parte. Por isso «a parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento».

Assim sendo é de concluir que foi respeitada a reserva de lei formal da Assembleia da República, ao plasmar-se na lei o bastante para determinar a base de incidência do tributo, sem necessidade da posterior intervenção regulamentar, que surge, apenas, «como mero regulamento executivo e instrumental».

E do mesmo modo não merece acolhimento o sustentado pela recorrida, segundo a qual há violação do artigo 104º, nº 2, da Constituição, o qual impõe que a tributação das empresas incida fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

Com efeito o tributo em análise ao incidir sobre o valor de vendas de cada produto está ainda a incidir sobre o rendimento real da entidade vendedora ainda que tomando como referência o preço de venda ao consumidor final podendo tratar-se de entidade diversa da recorrida.

É que exigindo aquela norma constitucional que o imposto incida sobre o rendimento real não ocorre tal violação uma vez que resulta que o imposto em causa nos autos incide sobre um dos componentes de tal rendimento na parte relativa aos proveitos.

Não ocorre, por isso, a violação constitucional suscitada.

Do exposto resulta que procedem as conclusões do presente recurso interposto pela FP.

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, 3 de Dezembro de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Impugnação. IVA. Dedução. Art. 19.º do CIVA. Métodos de regularização. Método de afectação real. Método pro rata. Art. 23.º do CIVA.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos termos do art. 19.º, n.º 1, al. d), do CIVA, os sujeitos passivos poderão deduzir, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram, o imposto pago como destinatário de operações tributáveis efectuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado e não houverem facturado o imposto.

II — No método de regularização da dedução do imposto, o sujeito passivo pode efectuar a dedução do imposto através do método pro rata, mesmo que anteriormente estivesse a utilizar o método de afectação real, a menos que este último método resultasse de uma imposição da administração - art. 23.º do CIVA.

Recurso nº 1101/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Companhia Animatógrafa dos Restauradores, SA; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 - COMPANHIA ANIMATÓGRAFA DOS RESTAURADORES, SA, com sede na Avenida da República, 47, 6.º, - Esq., Lisboa, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a liquidação adicional de IVA do ano de 1990 e juros compensatórios.

Alegou vícios de forma e de violação de lei.

O M.º Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente. Informada, a impugnante interpôs recurso para o TCA.

Este, por acórdão de 28 de Janeiro de 2003, concedeu provimento ao recurso, revogou a sentença recorrida e anulou a liquidação impugnada.

Foi a vez do representante da FAZENDA PÚBLICA interpor recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1 - A impugnante optou erradamente pelo recurso ao sistema de *pro rata*.

2 - Isto porque tinha optado, expressamente, pelo sistema da afectação real.

3 - E também porque não cumpriu nenhuma das obrigações a que o sistema pro rata obriga.

4 - Mas nem num caso nem noutra detinha direito à dedução.

5 - Isto, pura e simplesmente, porque a tanto se opõe, com toda a clareza, perante a factualidade provada, o disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 19.º do CIVA.

Contra-alegou a impugnante que sintetizou as suas contra-alegações no seguinte quadro conclusivo:

1 - A operação aqui em causa de *reverse-charge* confere à ora Recorrida a faculdade do exercício do seu direito à dedução total do imposto suportado, em conformidade com o disposto nos artigos 19.º, n.º 1, alínea d), e 23.º, n.º 3, do Código do IVA.

2 - Independentemente de qual for o método a aplicar (método da afectação real ou da percentagem de dedução) a operação em

causa confere o direito à dedução do imposto suportado (cfr. ponto II, 1.).

3 - Daí as liquidações de imposto e respectivos juros compensatórios encontrarem-se inquinadas de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, em sede de exercício do direito à dedução, estatuído nos artigos referidos em 1.

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

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

1 - A fim de serem analisados pedidos de reembolso de IVA referentes aos períodos de 90-12T e 91-09T, a impugnante foi submetida no ano de 1995 a diligência de inspecção/fiscalização tributária.

2 - A impugnante, constituída em 2 de Junho de 1941, encontrava-se então colectada no regime geral do IRC com enquadramento em IVA no regime normal trimestral, desenvolvendo a actividade de administração de bens imobiliários próprios, CAE 83 1900.

3 - Em sede de IVA a impugnante realizava operações sujeitas e outras isentas de imposto, utilizando, em matéria de dedução deste, o método de afectação real, previsto no art. 23.º, n.º 2, CIVA.

4 - Por escritura pública outorgada em 28 de Fevereiro de 1990, os legais representantes da impugnante declararam, além do mais, vender, pelo preço de novecentos e cinquenta milhões de escudos, o prédio urbano composto de um edifício ocupado por estabelecimentos comerciais e um salão cinematográfico, sito na Praça dos Restauradores ..., na freguesia de S. José, em Lisboa, inscrito na matriz respectiva da freguesia de Santa Justa sob o art. 266.º, descrito na 7.ª Conservatória do Registo Predial de Lisboa, onde se encontrava registada a aquisição a seu favor.

5 - A transacção identificada em 4. ficou isenta de IVA, nos termos do art. 9.º, n.º 30, do CIVA (redacção então em vigor), não tendo o sujeito passivo renunciado à isenção, ao abrigo do n.º 5 do art. 12.º do mesmo compêndio legal.

6 - A título de intermediação na venda em causa, a impugnante pagou em 9.4.1990 a uma empresa financeira Hugues Wagner - Conseil Immobilier, o montante de 192.307.692\$00, acrescido de IVA, à taxa de 17% no valor de 32.692.308\$00, totalizando 225 000 000\$00.

7 - A impugnante procedeu à dedução do imposto identificado em 6., utilizando para o exercício de tal direito à dedução um *pro rata* de 84%, tendo no ano anterior de 1989 utilizado em matéria de dedução de IVA o método de afectação real, previsto no art. 23.º n.º 2, do CIVA.

8 - Relativamente à impugnante e no exercício de 1990, não se verificaram quaisquer transacções nem sujeitas nem isentas de IVA.

9 - A impugnante enviou ao serviço do IVA uma declaração mod. C pedindo o reembolso do imposto correspondente à dedução efectuada, reembolso esse que lhe foi pago pelo montante total de 28.700.894\$00, nos períodos de 90-12T (1.062.274\$00) e 91-09T (27.638.620\$00).

10 - Na sequência da diligência de fiscalização referenciada e com base no teor da respectiva nota de apuramento mod. 382, o Chefe da RF do 8.º BF de Lisboa em 21 de Dezembro de 1995 ordenou, por mandado, a notificação da impugnante para em 15 dias, eventualmente, proceder ao pagamento da importância de 63.141.967\$00 respeitante a IVA do ano de 1990, sendo 28.700.894\$00 de imposto e 34.441.073\$00 relativo a juros compensatórios.

11 - O administrador da impugnante Dr. Fernando Luís Brazão Gonçalves, foi, pessoalmente, notificado para os termos deste mandado em 22 de Dezembro de 1995.

12 - A impugnante em 19.3.1996 solicitou a passagem, no prazo de 10 dias, de certidão contendo os fundamentos da liquidação referida em 9., tendo sido avisada em 28.8.96 de que podia levantar a mesma, constituída pelas peças fotocopiadas a fls. 22/36 destes autos, que chegou à sua posse em Setembro de 1996.

13 - Com data de 16.4.1996, a impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação de que o seu administrador fora notificado, a qual não tendo sido passível de qualquer tipo de decisão, levou aquela a, em 10.10.1996, entregar na RF do 8.º BF de Lisboa a petição inicial desta impugnação judicial.

3 - Sendo estes os factos, vejamos agora o direito.

Está em causa o direito à dedução de IVA pela intermediação na venda do prédio urbano composto de um edifício ocupado por estabelecimentos comerciais e um salão cinematográfico, sito na Praça dos Restauradores, em Lisboa e que a impugnante pagou ao comissionista da venda do prédio.

A FP entende que não tem a impugnante direito à dedução do IVA.

Eram à data tributáveis as operações como as realizadas, face ao disposto no art. 6.º, n.º 5, do CIVA que dispunha que "são no entanto tributáveis, onde quer que se situe a sede, o estabelecimento estável ou o domicílio do prestador:

a) as prestações de serviços relacionadas com um imóvel sito no território nacional, incluindo as prestações que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários e as prestações de peritos e agentes imobiliários".

Disponha, por sua vez, o art. 29.º do CIVA:

«1. Relativamente a operações efectuadas no território nacional por sujeitos do imposto não residentes, sem estabelecimento estável em Portugal, as obrigações derivadas da aplicação do presente diploma devem ser cumpridas por um representante residente no território nacional, munido de procuração com poderes bastantes. Neste caso, o representante responderá solidariamente com o representado pelo cumprimento de tais obrigações.

2 - A nomeação deve ser comunicada à parte contratante antes de ser efectuada a operação.

3 - Na falta de um representante nomeado nos termos do n.º 1, as obrigações previstas neste diploma relativas a transmissões de bens e a prestações de serviços efectuadas no território nacional por sujeitos passivos do imposto residentes no estrangeiro devem ser cumpridas pelos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços que o façam no exercício de uma actividade comercial, industrial ou profissional.»

E a recorrente retira desde logo e daqui uma conclusão (conclusão 5ª das alegações de recurso da recorrente), ou seja, de que, perante a factualidade provada, não há direito a dedução, face ao disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 19.º do CIVA.

Ou seja, essa não dedução resulta de, na sua perspectiva, e como se lê nas respectivas alegações de recurso, "a empresa francesa a quem a impugnante pagou a comissão em causa nomeou um representante legal que se responsabilizou pela entrega do IVA, que lhe foi pago".

No seu douto parecer, o EPGA refere expressamente que esta é uma asserção inexacta, quando escreve que "a tese do acórdão

recorrido, na parte que toca à questão do *reverse-charge*, assenta na circunstância, também, de a empresa francesa, que intermediou a venda do Éden, não ter nomeado representante legal em Portugal, nos termos e para os efeitos do art. 29.º, n.º 1, do CIVA. Ora, a recorrente Fazenda Pública funda o seu recurso na afirmação de que aquela empresa não residente nomeou representante seu em Portugal".

Isto é realmente assim.

Na verdade, o probatório do acórdão recorrido não dá conta da nomeação de um representante. E o discurso do acórdão recorrido aponta nesse sentido.

Leia-se, a propósito, a seguinte passagem desse aresto:

É ainda de salientar que o mecanismo do art. 29.º, n.º 3, CIVA, isto é, a nomeação do legal representante em Portugal do sujeito estabelecido no estrangeiro, não assume a natureza de pressuposto legal para exercício de direito à dedução pela simples razão de que, por conjugação do disposto no art. 29.º, n.ºs 2 e 3, do CIVA, deve (...) concluir-se que a nomeação do representante do sujeito não residente não se torna obrigatória, sendo antes facultativa.»

E adiante:

«Na medida em que não é pressuposto do exercício do direito à dedução o acto positivo de nomeação no nosso País de representante de operador com sede fora de Portugal ... a ora recorrente tem direito a deduzir a totalidade do IVA por si liquidado e pago referente à prestação de serviços de intermediação na venda do cinema Éden, contratado com a operadora francesa.»

É assim óbvio que a decisão recorrida aponta, ao inverso do que diz a recorrente, para a circunstância da não nomeação de qualquer representante em Portugal do sujeito estabelecido no estrangeiro, nos termos do referido art. 29.º, n.º 2, do CIVA.

Cai assim pela base esta conclusão das alegações da FP.

Mas tal não é bastante para fazer soçobrar, sem mais, a pretensão da FP, como aliás bem reconhece o EPGA.

Ou seja, estão agora em causa as 3 primeiras conclusões das alegações de recurso.

Vejamos então.

A recorrente defende que a impugnante optou erradamente pelo recurso ao sistema de *pro rata*, e isto porque tinha optado, expressamente, pelo sistema da afectação real.

Quer isto dizer - na tese da recorrente - que não era mais possível à impugnante optar pelo sistema *pro rata*, por isso que tinha optado pelo sistema de afectação real.

Vejamos.

Está em causa o art. 23.º do CIVA, por isso que a impugnante, no exercício da sua respectiva actividade exercia actividades mistas - em parte sujeitas e em parte beneficiando de isenção incompleta.

Ora, o art. 23.º do CIVA define quais os métodos de regularização da dedução do imposto, reportando-se o n.º 1 ao método *pro rata* e o n.º 2 ao método de afectação real.

Nos seguintes termos:

«1 - Quando o sujeito, passivo, no exercício da sua actividade, efectue transmissões de bens e prestações de serviços, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto suportado nas aquisições é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dêem lugar a dedução.

«2 - Não obstante o disposto no número anterior, poderá o sujeito passivo efectuar a dedução, segundo a afectação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, desde que previamente comunique o facto à Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, sem prejuízo da possibilidade de esta lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificarem distorções significativas na tributação.»

E o n.º 3 refere o seguinte:

«A administração fiscal pode obrigar o contribuinte a proceder de acordo com o disposto no número anterior:

- a) Quando o sujeito passivo exerça actividades económicas distintas;
- b) Quando a aplicação do processo referido no n.º 1 conduza a distorções significativas na tributação.»

Não estamos perante a hipótese do n.º 3, pelo que o método de afectação real só ocorreu por desejo e comunicação do interessado.

Como aliás o reconhece a recorrente.

Só que para a FP não é possível alterar sem mais o método de regularização da dedução do imposto, passando do método da afectação real para o método *pro rata*.

Porém, isso só seria assim se a lei o exigisse.

E, nos termos da mesma, tal exigência não ocorre.

O que se deduz do seu articulado não é isso: o método normal de regularização de dedução do imposto é o método “pro rata”, que só pode ser excepcionado por comunicação do interessado (com o aval da administração - n.º 2 do citado art. 23.º).

É certo que a lei reconhece, em casos contados (n.º 3 do mesmo artigo), que a administração fiscal exija que a dedução se efectue segundo a afectação real. Só que esses casos estão tipificados na lei.

Quer isto dizer que se nos afigura possível que a impugnante tenha procedido à dedução do imposto em causa, utilizando para o exercício de tal direito à dedução um *pro-rata* de 84%, apesar de no ano anterior de 1989 ter utilizado em matéria de dedução de IVA o método de afectação real, previsto no art. 23.º, n.º 2, do CIVA.

Isto porque não consta que tenha sido obrigada pela administração fiscal a proceder à dedução de IVA pelo método de afectação real, como decorre do n.º 3 do citado preceito.

E não alega também a administração fiscal que a dedução através desse método esteja viciada, no sentido de, ao utilizar tal método, a administração tenha resultado lesada.

É certo que a recorrente FP defende que “a impugnante ao efectivar a dedução utilizando um *pro rata* de 84% violou o disposto no n.º 1 do art. 23.º, que exige a verificação no ano respectivo de operações que dêem lugar à dedução”.

Mas salvo o devido respeito (e concordando embora - como o faz a recorrida - que no ano de 1990 a impugnante não realizou mais nenhuma operação) a lei não permite extrair tal conclusão.

«E a impugnante vai mesmo mais longe ao dizer o seguinte:

“Não obstante o exposto, não deixa de ser verdade que a recorrida deduziu imposto na proporção - *pro rata* de 84% - apesar de, por direito próprio, uma vez que no exercício em análise (1990) não realizou mais nenhuma operação, lhe assistir o direito à dedução integral do IVA suportado.»

É também um modo de ver as coisas.

Mas não importa apreciar o acerto desta asserção, pois a mesma é despicenda.

O que não comungamos, como dissemos, é com o entendimento vazado pela AF segundo o qual, a não realização de qualquer outra operação naquele ano não daria direito à dedução.

E é por isso que, diferentemente da recorrente não vemos que haja violação do disposto no art. 19.º, n.º 1, al. d), do CIVA, que reza assim:

“1. Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzirão, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram:

(...);

“d) O imposto pago como destinatário de operações tributáveis efectuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado e não houverem facturado o imposto.»

E por isso entendemos que a dedução do imposto em causa era possível.

Aliás, o acórdão recorrido, bem estruturado e com uma lógica linear, chegou até à conclusão que qualquer que fosse o método utilizado sempre a dedução era possível.

Escreveu-se:

«Ou seja, na hipótese dos autos estamos perante um dos “(...) casos denominados de *reverse charge* em que o dever de liquidar o imposto por uma determinada operação é atribuído não ao seu autor, mas ao adquirente do bem ou do serviço. A atribuição do direito de dedução deste imposto é uma consequência lógica da inversão do mecanismo normal do imposto».

“É ainda de salientar que o mecanismo do art. 29.º n.º 3 CIVA, isto é, a nomeação do legal representante em Portugal do sujeito passivo estabelecido no estrangeiro, não assume a natureza de pressuposto legal para exercício do direito à dedução pela simples razão de que, por conjugação do disposto no art.º 29.º n.ºs. 2 e 3 CIVA, deve “(...) concluir-se que a nomeação do representante de sujeito não residente não se torna obrigatória, sendo antes facultativa.

Nem por isso o imposto deixa de ser arrecadado, pois o n.º 3 esclarece que à falta desse representante todas as obrigações impostas pelo Código devem ser cumpridas pelos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços que serão, assim, considerados os verdadeiros sujeitos passivos do imposto (...).

Assente que seja qual for o método a aplicar (método da afectação real ou da percentagem de dedução) a operação em causa confere o direito à dedução do imposto suportado, isto é, que o IVA liquidado e pago pela ora Recorrente no valor de 32.692.308\$00 é dedutível, cfr. art. 19.º, n.º 1, d), CIVA, importa saber quais os efeitos que derivam da aplicação do método da percentagem de dedução no reembolso, tendo em conta que no ano anterior - 1989 - declarou a afectação real, isto é, deduziu integralmente todo o imposto incidente sobre os *inputs* destinados à realização de operações tributadas ou isentas com direito à dedução, conforme pontos 3 e 7 do probatório.

Na medida em que não é pressuposto do exercício do direito à dedução o acto positivo de nomeação no nosso País de representante de operador com sede fora de Portugal - o que implica que este direito existe na esfera jurídica do sujeito passivo que age em situação de “reverse charge”, cfr. arts. 29.º, n. 3, e 19.º, n.º 1, al. d), CIVA - a ora Recorrente tem direito a deduzir a totalidade do IVA por si liquidado e pago referente à prestação de serviços de intermediação

na venda do Cinema Eden, contratada com a operadora francesa, sendo inócuo o modo como opera a dedução, salvo, obviamente, se o mecanismo do cálculo em concreto originar excesso de dedução, isto é, se o sujeito passivo deduzir valor superior ao IVA liquidado na específica operação, o que nem é o caso.

Por isso, a liquidação adicional mostra-se inquinada de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito em sede de exercício do direito à dedução, estatuídos nos arts. 19.º n.º 1, al. d), e 29.º, n.º, 3 CIVA, assistindo razão à ora Recorrente na parte a que se reportam as conclusões sob os itens...».

Merece o nosso acordo este entendimento.

Assim, e como dissemos, a dedução do imposto operada pela impugnante não merece censura.

Pelo que a decisão recorrida, no ponto concreto, é de sufragar.

E o outro ponto da decisão recorrida, identificada como “reverse-charge e juros compensatórios”, que a recorrente identifica como ponto de discórdia no intróito das suas alegações de recurso, como ponto a considerar, não assume relevância na medida em que, para além de não ser levado às conclusões (que delimitam o objecto do recurso), nem sequer é considerado expressamente nas respectivas alegações.

O acórdão recorrido não merece pois censura.

4 - Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Sem custas, por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queirós*.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Impugnação judicial. Liquidação oficiosa de IRS. Recurso jurisdicional de acórdão do TCA. Matéria de facto. Poderes de cognição do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª instância o STA apenas conhece de matéria de direito arts. 21.º, n.º 4, do ETAF e 722º, n.º 2, do CPC.*
- II — Porque assim, se nas alegações e conclusões de recurso de decisão proferida pelo Tribunal Central Administrativo, prolatado já sobre decisão de TT de 1ª Instância, o Recorrente se limita a questionar apenas aquela matéria de facto e os juízos que, na mesma sede, o tribunal recorrido formulou, não afrontando ou controvertendo o decidido quanto ao direito aplicável e aplicado, o recurso jurisdicional não pode proceder.*

Recurso n.º 1248/03-30; Recorrentes: Guilherme Oliveira e mulher; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º. Cons.º. Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformados com o aliás douto acórdão do Tribunal Central Administrativo que lhes negou provimento ao recurso que haviam interposto da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal que, por sua vez, lhes julgara improcedente a impugnação judicial que haviam deduzido contra a liquidação oficiosa de IRS referente aos anos de 1990, 1991 e 1992, dele apresentaram oportunamente recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, os Impugnantes Guilherme Rodrigues de Oliveira e mulher, ambos nos autos convenientemente identificados.

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

I) A condenação com base em indícios, presunções e ilações (relatório) sobejamente ilididas por documentos com força probatória e aceites, por não impugnados, conduz à ilegalidade da decisão ora recorrida;

II) Os documentos que provam a existência de suprimentos, foram juntos aos autos, foram aceites, não impugnados, e, como tal, fazem prova da situação alegada pelos recorrentes;

III) Os recorrentes tinham e têm a capacidade económica para fazer os suprimentos que fizeram nos anos em análise já que além de possuírem bens e rendimentos de outras categorias que não exclusivamente o trabalho, têm toda uma vida de trabalho atrás de si, mais de 50 anos, o que lhes permitiu angariar economias;

IV) Os suprimentos efectuados foram levados à contabilidade; (conforme consta do relatório da fiscalização, página 4);

V) Tal como os reembolsos feitos ao ora recorrente - idem relatório;

VI) Os peritos da fiscalização tributária, tinham, como dever de ofício, proceder a uma análise da capacidade económica/financeira do recorrente, no sentido de apurar se este tinha capacidade para fazer os suprimentos. Só assim poderiam ter afirmado que tal capacidade não existe, e a decisão recorrida deveria ter-se pronunciado sobre tal facto.

VII) Tinham, por dever de ofício, de proceder a uma aturada análise de custos de mercadorias consumidas e vendidas por comparação com as mercadorias adquiridas, e que constavam dos documentos próprios, isto é, as facturas e os recibos.

VIII) A sociedade Carlos Queiroz & Cruz existe fisicamente, tendo, inclusivamente, um dos seus representantes legais sido notificado para uma das execuções que corre termos no Porto.

IX - Tal existência, encontra-se provada nos autos, por documento autêntico e não foi impugnado, logo terá forçosamente que produzir os efeitos que a lei atribui.

X - Os documentos juntos de folhas 137 a 201, não foram objecto de impugnação.

XI - Na contabilidade da sociedade de que ora recorrente é sócio, existiam e existem facturas e recibos comprovativos das aquisições que esta sociedade fez.

XII - A entrega da mercadoria no armazém daquela sociedade, ficou provada pelos testemunhos produzidos.

XIII - Foram contabilizados os suprimentos feitos pelo sócio Guilherme Rodrigues Oliveira, como contrapartida dos pagamentos de mercadorias efectuadas a Carlos Queiroz & Cruz, Lda.

XIV As facturas são os documentos próprios para fazer prova da existência de compras de mercadorias.

XV - A falta, na contabilidade da sociedade de quaisquer notas de encomenda, correspondência emitida ou recebida, recepção de mercadorias adquiridas, fichas de armazém com controlo de movimentação de existências ou documentos inerentes ao transporte das mercadorias, são apenas indícios que legitimaram a acção de fiscalização, e não meio probatório com força plena;

XVI - O acórdão recorrido, ao ignorar os factos e o direito alegados pelo recorrente, violou sistematicamente o seu direito à justiça.

XVII - Ao não apreciar a inconstitucionalidade invocada pelos recorrentes, o Acórdão recorrido violou os deveres de conhecimento que lhe competem.

XVIII - A discriminação na valoração da prova produzida pela Administração Fiscal em detrimento da prova testemunhal produzida pelos recorrentes, omitindo as razões e os fundamentos da tal decisão, constitui uma violação do princípio constitucional da igualdade de tratamento.

Decidindo como decidiu, o Tribunal a quo, violou entre outros, os seguintes preceitos legais: Artigos 342º, 362º, 363º, 371º e 392º do C. C.; artigos 243º e 245º do C.S.C. Artigos 490º, nº 2, 653º, nº 2, 668º nº 1 c) do C.P. C.; (aplicável por força do disposto no artigo 2º do C.P. T.) Artigos 134º, nº 2, 142º e 144º, nº 1, do Código de Processo Tributário e, ainda, o artigo 13º da Constituição da República Portuguesa por discriminação na valoração da prova produzida pela Administração Fiscal em detrimento da prova testemunhal produzida pelos recorrentes, omitindo as razões e os fundamentos de tal decisão.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Depois, neste Supremo Tribunal já, mediante promoção do Ilustre Procurador-Geral-Adjunto e por despacho de Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Relator (cfr. fls. 164 e 164 verso), foi determinada a remessa dos autos ao TCA nos termos e para os efeitos do disposto nos invocados artigos 668º, n.º 4, e 744, n.º 5, do CPC, isto é, para que o tribunal recorrido se pronunciasse, como devia, entendeu-se, sobre as antes suscitadas nulidades de acórdão, por alegada contradição entre os fundamentos e a decisão e omissão de pronúncia (cfr. art.º 668º n.º 1, als. c) e d), do CPC, o que se mostra agora satisfeito mediante a prolação do acórdão de fls. 169 e seguintes.

Os autos subiram novamente a este Supremo Tribunal onde, quiçá injustificadamente, foram objecto de nova distribuição e nova cobrança de preparo - cfr. fls. 177 e 178.

Seguidamente deu-se vista ao Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público e colheram-se os vistos do Ex.^{mos} Senhores Juizes Adjuntos (art.º 289º, n.º 1 e 2, do CPPT).

O Ex.^{mo} Procurador Geral Adjunto foi agora de parecer que o presente recurso jurisdicional não merece provimento com base no sustentado entendimento de que, por um lado, se não verifica ocorrer qualquer das arguidas nulidades, tal como aliás se consignou no acórdão de fls. 169 e seguintes que, por assumir a natureza de sustentação do agravo não dispensa, sobre o ponto, a sindicância deste Supremo Tribunal e, por outro, em virtude de, tal como emerge do acervo conclusivo das alegações de recurso oportunamente apresentadas em juízo, os Recorrentes se limitarem, com estas, a manifestar discor-

dância quanto ao julgamento da matéria de facto, matéria que este tribunal, enquanto tribunal de revista, não syndica (cfr. arts. 729º, n.º 1, do CPC, 2º, al. e), do CPPT e 21º, n.º 4, do ETAF), sem imputarem ao impugnado aresto qualquer erro em matéria de direito sobre a interpretação e aplicação de normas.

Porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir.

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

1.- Os impugnantes são sócios da sociedade Guilherme Rodrigues de Oliveira, Lda., sociedade que exerce a actividade de transformação e comercialização de artigos de cortiça e foi objecto de uma acção de fiscalização que resultou no relatório junto de fls. 16 a 35, que concluiu pela aplicação de correcções técnicas.

2.- Trata-se de uma sociedade de características familiares, constituída em 1986, na qual são sócios o Sr. Guilherme Rodrigues de Oliveira, esposa e dois filhos.

3.- As vendas cresceram de 172.503.000\$00 em 1988 para 355.126.000\$00 em 1991.

4.- O resultado líquido de 1989 foi um prejuízo de esc.: 899.000\$00.

5.- O resultado líquido de 1990 foi um lucro de esc.: 2.090.000\$00.

6.- O resultado líquido de 1991 foi um lucro de esc.: 22.678.000\$00, formado em cerca de 90% pôr mais valias de alienação de imobilizado.

7.- A empresa não distribui lucros.

8.- O sócio Guilherme Rodrigues Oliveira efectuou os seguintes suprimentos: 31/12/1988, esc. 18.000.000\$00, 1989, 31/12/89, esc. 8.000.000\$00, 31/12/90, esc. 84.317.000\$00, 31/12/91, esc. 72.000.000\$00.

9.- Em 31/12/89 passaram a existir prestações suplementares de capital no montante de esc.: 10.000.000\$00, reforçados com esc.: 15.000.000\$00 a partir de 2/12/92.

10.- Após exame à escrita da sociedade não foram aceites como custos os valores de esc. 49.448.000\$00, referentes ao ano de 1990, 20.000.000\$00 referentes ao ano de 1991 e de esc. 17.063.000\$00 referentes ao ano de 1992.

11.- Esses valores contabilizados como custos foi considerado pela inspecção não corresponderem a quaisquer transacções efectuadas entre a sociedade e Carlos Queirós e Cruz Lda.

12.- Os valores de esc. 20.000.000\$00 e de 1.700.000\$00, este referente ao exercício de 1992 e aquele ao exercício de 1991, foram depositados na conta pessoal do sócio da sociedade, aqui impugnante Guilherme Rodrigues de Oliveira.

13.- Os valores de esc. 49.448.000\$00 e de esc. 15.363.000\$00, este referente ao exercício de 1992 e aquele ao de 1990, foram contabilizados como suprimentos do sócio da sociedade, o aqui impugnante, por contrapartida dos pagamentos efectuados a Carlos Queirós & Cruz, Lda.

14.- Estes valores foram incluídos nos rendimentos dos impugnantes e nos anos a que diziam respeito.

15.- Para os fornecimentos de Carlos Queirós & Cruz, Lda, existe um conjunto de facturas, discriminado a fls. 19 dos autos.

16.- Para pagamento das facturas discriminadas a fls. 19 foram emitidos um conjunto de cheques à ordem de Carlos Queirós & Cruz, Lda, que coincide apenas como valor do IVA devido.

17.- Os demais valores em pagamento foram contabilizados ou por créditos de depósitos à ordem ou por créditos da conta suprimentos do Sr. Guilherme de Oliveira, ou foram emitidos cheques que foram

levantados por sócios do Sr. Guilherme Oliveira, ou foram emitidos cheques que foram depositados na conta pessoal deste.

18.- Não existem quaisquer documentos, guias de remessa, fichas de armazém, ou correspondência sobre as aquisições tituladas pelas referidas facturas.

19.- Os impugnantes foram notificados das liquidações do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas - IRC referentes aos anos de 1990, 1991 e 1992, com datas limite de pagamento em 6/12/95, 1/4/96, 1/4/96, respectivamente.

20.- A impugnação foi deduzida em 1/3/96.

Nos termos do art.º 712º, nº 1, als. a) e b), do CPC, ex vi art. 2º e), CPPT, adita-se ao probatório a matéria que segue:

21.- Do relatório de fiscalização tributária constante de fls. 16 e segs, consta ainda que

"(...) Os sócios-gerentes vivem basicamente dos rendimentos obtidos na empresa. Estes não são significativos, limitando-se a ordenados (baixos) por não haver distribuição de lucros. Paralela e surpreendentemente são feitos avultados suprimentos pelo sócio Sr. Guilherme Rodrigues Oliveira, cujos saldos são: 18.000 contos em 31/12/88; 8.000 contos em 31/12/89; 84.317 contos em 31/12/90 72.000 contos em 31/12/91. (...)

"(...) o pacto social prevê no art. 3º, § único, a possibilidade de suprimentos e prestações suplementares desde que aprovadas por unanimidade em Assembleia Geral e que "qualquer dos sócios poderá fazer suprimentos à sociedade nos termos e condições convencionadas em Assembleia Geral.

Contudo, relativamente aos suprimentos estes foram efectuados sem cumprimento do estatuído, razão porque não estão definidas as regras de prestação e inerentes reembolsos (sendo a situação justificada pela gerência - com as características familiares da empresa). As entregas dos sócios são em numerário consistindo o suporte contabilístico em documentos internos e os levantamentos, em regra, por cheque emitido pela empresa".

(...).

4.1.- Transacções comerciais com Carlos Queirós & Cruz, Lda:
O contribuinte contabilizou na sua escrita (como compras) fornecimentos de Carlos Queiroz & Cruz, Lda (...).

O total das compras constantes das facturas foi de: 1989 49.448.000\$00 + 8.406.160\$00 de IVA; 1991-64.863.000\$00 + 11.026.710\$00 de IVA.

4.1.1. Pagamento

As aquisições acima referidas foram lançadas na escrita como compras a crédito na conta-corrente do fornecedor (Anexo II).

Os pagamentos (débito da conta-corrente) foram contabilizados, ou por crédito de depósitos à ordem (cheques emitidos pela empresa Guilherme Rodrigues de Oliveira, Lda., conta nº 117 - 008331.001.1 constituída na agência do Seixal da União de Bancos Portugueses), ou por crédito da conta suprimentos do Sr. Guilherme (ex. doc. 30025-OD, de 31.1.90 "liquidação do saldo da conta corrente do fornecedor ... pelo sócio Sr. Guilherme Rodrigues de Oliveira para crédito da sua conta de suprimentos).

Relativamente aos cheques emitidos pela sociedade para pagamento ao fornecedor em referência, pela análise das fotocópias autenticadas pela agência bancária - Anexo III - e pelos esclarecimentos sobre o assunto prestados pelo gerente desta - Anexo V - verifica-se:

a) - Os cheques nºs. a seguir indicados foram emitidos à ordem de Carlos Queirós e Cruz, Lda. e do respectivo verso consta o recebimento

por esta entidade. Estes pagamentos coincidem com o IVA liquidado nas facturas como se visualiza;

ch.1847646(23.06.89) 714.000\$ - IVA fact. 303 (doc 20463);
ch. 2897353(22.08.89) 666.400\$ - IVA " 311 ("20650);
ch.1846127(22.12.89) 3.264. 000\$ - IVA " 339 (" 21046);
ch.1845520(30.11.89) 2.333. 760\$ - IVA " 327 ("20919); ch. 9703834(25.06.91) 1.001.300\$ - IVA " 515/523(" 20378); ch.4917912(25. 09.91) 2.507.500\$ - IVA " 345/347("20611); ch.4918404(23.10. 91) 3.272.500\$ - IVA " 353 (" 20700); ch. 4918978(20.11.91) 3.103.010\$ - IVA "359/360/"20791) 363/367.

O Iva correspondente à factura 357 foi pago por caixa - Doc. 20006, de 31.01.90.

b) - Os cheques n.ºs 6307964822, 2704918153, 4104917688, 2304918854, 7904919613, 5604919303, 1704920051, 5404921642, 4804924391, 7104923343, 9204923858, 8604040221, 8004039672 emitidos ao portador foram recebidos por sócios - de Guilherme Rodrigues de Oliveira, (cf. Auto de declarações em Anexo IV).

c) - Os cheques nos. 804919664 e 804922380 foram depositados na conta pessoal nº 117/001134.001.2 titulada pelo sócio-gerente de Guilherme Rodrigues de Oliveira, Lda, Sr. Guilherme.

Para as situações descritas em b) e c) exemplificadas no cheque nº 6307964822 - foram solicitados esclarecimentos à empresa na pessoa do Sr. Guilherme (Anexo VI) o qual nada disse de concreto. Sobre o assunto o técnico de contas responsável pela escrita em 1989 emitiu posteriormente um esclarecimento escrito onde justifica ter interpretado que o cheque se destinou a reembolsar o sócio de suprimentos que este efectuara à sociedade via "avanços de sócios por conta de empresa sem documento justificativo" e minimiza o facto dos lançamentos contabilísticos destas operações serem feitos apenas a débito do fornecedor e a crédito do Banco. Diz ainda que seria uma redundância a movimentação da conta suprimentos (Anexo VI).

Contudo, a situação não se configura, tão linear e transparente como os esclarecimentos atrás citados sugerem se se atender aos factos que passamos a analisar:

QUESTÃO A: Comparar facturas de compra com as datas de pagamento das mesmas:

Para as facturas datadas 1989, os recibos inerentes têm o mesmo número, a mesma data e dão quitação da importância total das facturas, como se fossem compras a pronto pagamento.

EX:- Recibo nº 303 de 28/4/89 no valor de 4.914.000\$00, que refere "Liquidação da factura nº 303" datado de 28/4/89 no valor de 4.200.000\$00 + 714.000\$00 de IVA (Anexo II, pág. 13).

Em termos contabilísticos, a conta corrente foi creditada em 28/4/89 pela factura (Doc. 60.004), debitada em 30/6/89 por um pagamento parcial de 714.000\$00 relativo ao IVA (cheque recebido por "Carlos Queirós & Cruz, Lda") e o remanescente da factura, ou seja, o valor inerente à mercadoria debitado em 31/1/90 pelo Doc. 30025 no valor de 49.448.000\$ que salda a conta - corrente na totalidade (ver Anexo II, pág. 12).

QUESTÃO B: Política de compras da empresa:

Segundo os elementos obtidos e as informações prestadas oralmente pelo Sr. Guilherme, que se constituiu em único gerente interlocutor, é ele quem executa a totalidade das aquisições. Uma vez contacta fornecedores tradicionais, outras vezes é contactado por estes ou por novos fornecedores.

No caso particular do fornecedor "Carlos Queirós & Cruz, Lda", indicou ter sido este que o contactou aquando do primeiro fornecimento (factura 303 de 28/4/89). Mais do que isso, referiu que o fornecedor se lhe apresentou "com a mercadoria à sua porta". Isto para o primeiro fornecimento. Para os fornecimentos seguintes nada consta documentalmente sobre encomendas, correspondência, etc.

QUESTÃO C: Quando e como foram pagos os fornecimentos:

Tendo nós formulado dúvidas e solicitado qual foi a forma "de facto" como o gerente efectuou os pagamentos ao fornecedor, dado os registos contabilísticos não estarem conformes aos documentos, disse verbalmente que pagou do seu bolso os fornecimentos em numerário no acto de aquisição por dispor pessoalmente de fundos para tal. Sobre a sua disponibilidade para prestar declarações por escrito sobre este assunto, não se mostrou jamais disponível no decurso da acção e, inclusive, manifestou-se agastado com a nossa insistência por considerar que, uma vez que se substituiu à empresa no pagamento ao fornecedor, o assunto tornava-se exclusivamente pessoal.

A situação descrita não é coerente: Se o gerente pagou do seu bolso o total das facturas (ver exemplo factura 303/89), no momento da aquisição, porque motivo é pago posteriormente pela sociedade o valor relativo ao IVA (cujo recebimento pelo fornecedor parece confirmado!). E tratando-se de verbas elevadas, de milhares de contos, seria normal e fiscalmente relevante (n.º 2 do art. 75.º do Código de Processo Tributário (CPT) que o gerente pudesse confirmar pessoalmente os meios de pagamento utilizados (cheque pessoal, letra, etc.) dadas as imprecisões contabilísticas e as contradições factuais existentes.

QUESTÃO D: verificação de "controles internos seguros" inerentes às "compras à vista":

Analisada a escrita do contribuinte, verificou-se que para estas existem quaisquer elementos/documentos relativos a:

- Notas de encomendas;
- Correspondência emitida/recebida;
- Recepção das mercadorias adquiridas;
- Fichas de armazém com controle de movimentação de existências;
- Documentos inerentes ao transporte das mercadorias adquiridas em todas as transacções o transporte terá sido da responsabilidade do fornecedor?

Tampouco existem guias de remessa para as aquisições em causa.

QUESTÃO E: Existência do fornecedor e sua "capacidade" para vender o, volume facturado:

Nos registos fiscais o fornecedor consta com uma actividade distinta da inerente aos fornecimentos de cortiça. Sobre a sua capacidade de vender o volume facturado a este contribuinte e outros elementos com interesse para a análise deste caso, aguarda-se o envio de elementos pelos serviços de fiscalização tributária da sua área geográfica (Porto).

QUESTÃO F: Suprimentos/compras:

É significativo o crescimento do volume de suprimentos no período em que se processaram os pagamentos a este fornecedor. Aliado a este aspecto, surge a escassez de elementos ou o facto dos suprimentos serem constituídos em documentos internos sem que tenham sido definidas as condições de realização de suprimentos como o pacto social impõe já foi atrás referido.

Além disso, a capacidade pessoal do sócio - gerente para efectuar os suprimentos não é, em princípio, consentânea com os rendimentos fiscalemente declarados que auferire (...).

4.1.2. Conclusão:

Relativamente às transacções Com "Carlos Queirós & Cruz, Lda", os factos descritos e as insuficiências documentais e irregularidades contabilísticas descritas não permitem que fiscalmente as aquisições em causa se possam considerar relevantes para efeitos de IRC (enquanto reflectidas no custo das existências vendidas e consumidas) e de IVA (pela dedução do imposto mencionado nas facturas).

(...).

No caso em análise, considera-se que para as transacções realizadas entre o contribuinte e este fornecedor, a contabilidade não traduz correctamente o que consta dos documentos inerentes às operações e que a situação como "de facto" se terão processado as aquisições não foi possível confirmar já que, por um lado, há falta de elementos internos da empresa que provem a entrada física dos bens supostamente adquiridos e por outro não foi demonstrado inequivocamente como e quando foram feitos os pagamentos ao fornecedor.

Fiscalmente, propõe-se à consideração superior a interpretação e a conclusão da situação no sentido que se expurgue a totalidade dos custos - contabilizados como compras a Carlos Queirós & Cruz, Lda, assim como o inerente IVA deduzido (valores quantificáveis).

(...).

6. IMPOSTO SOBRE RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES (IRS):

(DISTRIBUIÇÃO DE RESULTADOS); Sr. Guilherme Rodrigues de Oliveira

As importâncias de 20.000.000\$00 e 1.700.000\$00 relativas aos cheques n.ºs. 804919664 de 19/12/91 e 804922380 de 15/4/92 que, contabilizados como pagamentos a Carlos Queirós & Cruz, Lda, foram depositados na conta pessoal do sócio-gerente Sr. Guilherme Rodrigues de Oliveira - ver pag. 5 e 6 do relatório e pag. 14 e 18 do anexo III devem, "de facto", ser considerados como distribuição de resultados sujeitos a IRS,

(...).

As importâncias de 49.448.000\$00 doc. 30025 de 31.01.90 (ver pag. 12 do anexo II) e 15.363.000\$00 - doc. 30241 de 14.10.92 (ver pag. 50 do anexo II) - respeitam a créditos efectuados na conta 25.05.01 por contrapartida da conta 22.01.88 "Carlos Queirós & Cruz, Lda".

O Tribunal «a quo» fundamentou a decisão fáctica nos seguintes elementos:

A convicção do Tribunal baseou-se nos documentos juntos aos autos.

E como factos não provados referiu que:

Não se provaram outros factos com interesse para a decisão da causa nomeadamente:

1º - Que as compras tituladas pelas facturas tenham tido efectivamente lugar.

2º - Que o impugnante Guilherme Rodrigues de Oliveira tenha adiantado algum dinheiro ou feito algum suprimento à empresa.

A não prova destes factos deve-se a nenhuma prova convincente dos mesmos ter sido feita, nomeadamente, documental, e, pôr a prova testemunhal produzida não ter convencido o Tribunal que as vendas tituladas ocorreram na realidade.

E com base nesta factualidade houve por bem julgar improcedente o recurso jurisdicional dos Impugnantes que apreciava e assim manter

a então questionada sentença do TT de 1ª Instância de Setúbal além do mais, porque, evidenciou-se, ainda à juíza de fundamentação do decidido que "... a factualidade resultante do relatório dos Serviços de Fiscalização Tributária permite sustentar os pressupostos da liquidação adicional de IRS reportado aos anos de 1990, 1991 e 1992, na medida em que demonstra a observância por parte da Administração Fiscal dos pressupostos legais da correcção técnicas efectuadas."

E foi contra o assim decidido que, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional, se insurgiram os Impugnantes e Recorrentes perseguindo ainda julgado que porventura dê como provada e procedente a impugnação judicial que antes haviam deduzido contra a questionada liquidação adicional.

Não lhe assiste porém qualquer razão e o seu recurso mostra-se antes e em absoluto condenado ao insucesso.

Na verdade, compulsadas as conclusões formuladas, conclusões que fixam, delimitando, o âmbito e objecto do recurso jurisdicional (cfr. arts. 684º, n.º 3 e 4, e 690º ambos do CPC), importa, com efeito e tal como bem atentamente anota o Ilustre Procurador Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal, concluir que com elas os recorrentes mais não fazem do que controverter, porventura questionando, a bondade do julgamento do Tribunal recorrido, o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, em sede da factuabilidade fixada e que agora importa reter como definitivamente assente.

(Isso mesmo se verifica ocorrer, designada e bem claramente, no que respeita às conclusões seriadas sob os n.ºs I a XVI e emerge exuberante e manifestamente do respectivo texto, assim dispensando outra ou melhor demonstração/fundamentação.) Ora, como é soberaneamente sabido e reiteradamente afirmado pela jurisprudência, este Supremo Tribunal, enquanto tribunal de revista, nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª Instância e salvo matéria do conhecimento oficioso, têm os seus poderes de cognição circunscritos exclusivamente à matéria de direito - cfr. arts. 21º, n.º 4, do ETAF e 722º, n.ºs 1 e 2, do CPC -,

Uma vez que o eventual erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa, para relevar efeito útil, haveria de emergir de "... disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova." - cfr. art.º 722.º, n.º 2, do CPC -, erro que, aliás, não só não vêm sequer alegado e muito menos demonstrado.

Daí que, como vem de evidenciar-se, se revelem agora de todo ineficazes as apontadas conclusões das respectivas alegações do presente recurso uma vez que, repete-se, com elas e com as alegações que as viabilizam, os Recorrentes mais não faz do que reequacionar questões que se prendem ou atêm com os factos materiais da causa e aos juízos que, ainda nesta sede, deles porventura importava retirar e que, por não demandarem a interpretação de qualquer norma jurídica, haverão de qualificar-se também como verdadeiros juízos de facto.

Improcedem assim as referidas conclusões do presente recurso jurisdicional.

E improcedem também as conclusões XVII e XVIII, entendidas tal como o foram pelos aliás doutos parecer e despacho de fls. 164 e 164 verso, isto é, como susceptíveis de consubstanciar invocação implícita de nulidade de acórdão (cfr. art.º 668º, n.º 1, als. c) e d),

do CPC), por contradição entre os fundamentos e a decisão e omissão de pronúncia.

Na verdade e como agora bem proficientemente se evidenciou no acórdão de fls. 169 a 173 que, relativamente ao aresto jurisdicionalmente impugnado, tem natureza processual de sustentação do antes decidido - cfr. arts. 668º, n.º 4, e 744º, n.ºs 1 e 5, do CPC -, não se verifica ocorrer qualquer das apontadas nulidades.

Com efeito e tal como ali se demonstra e aqui se acolhe, no que concerne à apreciada como alegada contradição entre os fundamentos e a decisão - art.º 668º, n.º 1, al. c), do CPC -, compulsadas as alegações e conclusões do presente recurso é antes bem manifesta a *confusão estabelecida pelo recorrente ente nulidade da sentença e erro de julgamento sobre a matéria de facto e de direito*.

E no que tange à arguida omissão de pronúncia acerca da invocada inconstitucionalidade por violação do princípio da igualdade consagrado pelo artigo 13º da CR, seguro é que, tal como ali se explicitou e aqui se sufraga, "... não se divisa em que é que a sentença e o acórdão recorridos, ... os possa violar, tanto mais quanto é certo que, quanto a esse ponto, nenhum desenvolvimento se alcança da alegação que foi produzida pelo recorrente que suporte, em termos minimamente aceitáveis, essa pretensa violação."

Mais se aditando, com pertinência, que só perante a apontada omissão verificada nas alegações dos Recorrente "... é que se entendeu não ser de conhecer da inconstitucionalidade, na medida em que a Recorrente se limita a afirmar conclusivamente a referida desconformidade sem que apresente suficientemente, do seu ponto de vista, as razões de facto e de direito do discurso jurídico fundamentador nem, sequer, a que modalidade reverte o vício afirmado».

Não se verificava pois, ao contrário do oportunamente sustentado pelos Recorrentes, qualquer das arguidas nulidades de acórdão, como bem doutamente se demonstrou no acórdão de fls. 169 a 173, em cumprimento aliás do determinado pelo despacho de fls. 164 verso e de harmonia com o estabelecido pelas disposições conjugadas dos artigos 668º, n.º 4, e 744º, n.ºs 1 e 5, do CPC.

Pelo exposto, acordam os Juízes deste Supremo Tribunal Administrativo e Secção de Contencioso Tributário em negar provimento ao presente recurso jurisdicional confirmando antes o aresto com ele impugnado.

Custas pelos Recorrentes, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Crédito Agrícola de Emergência. Competência do TT de 1ª Inst., em razão da matéria, para a sua cobrança coerciva. Prescrição da dívida.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os Tribunais Tributários de 1ª Inst. são competentes, em razão da matéria, para cobrança coerciva de dívidas provenientes do Crédito Agrícola de Emergência, nos termos do Dec-Lei 272/81, de 28-9, que deu nova redacção ao artº 1º do Dec-Lei 58/77, de 21-02.*
- 2 — *O prazo de prescrição, de tais dívidas é o geral, de 20 anos, previsto no artº 309.º do Cód. Civil interrompendo-se nos termos dos seus arts. 323.º e 325.º*

Recurso n.º 1279/03. Recorrente: Joaquim José Silva Lico; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Consº Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por JOSÉ JOAQUIM DA SILVA LICO, da sentença do TT de 1ª Inst. de Santarém, proferida em 10-03-03, na medida em que julgou parcialmente improcedente a oposição que deduzira contra a execução nº 00/101092.1 do Serviço de Finanças de Almeirim.

Fundamentou-se a decisão em que o prazo prescricional a considerar para as dívidas contraídas a coberto do regime do crédito agrícola de emergência, vertido sobretudo nos Decs.-Leis 251/75, de 23/5, e 57/77 de 18-2, é de 20 anos, nos termos do artº 309.º do C.Civil e, reportando-se o mútuo em causa a 31-12-1982, aquele não decorreu até à citação da executada — oponente, em 14-02-02, sendo que a beneficiária do crédito e originária executada, procedeu, em 1983, a pagamentos por conta e para efeitos de regularização da dívida, o que igualmente interrompeu a prescrição — artº 325 do mesmo diploma —, começando a correr novo prazo — seu artº 326.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

«A prevalecer a decisão do M.ºm Juiz *a quo*, o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém, de que se está em presença do instituto jurídico funcionando com regras intervenientes de uma relação típica de direito civil privado, é incompetente em razão de matéria, para a cobrança coerciva, pois a dívida exequenda resultou de um contrato de mútuo regulado pelo Artº 1142 do Cód. Civil.

Face aos Arts. 21º da CRP, e 3º e 4º do ETAF é agora irrelevante para determinação da competência, em matéria de execução fiscal dos tribunais tributários, a qualidade do exequente, relevando apenas a natureza da relação jurídica subjacente como questão de direito público, e que não é o caso concreto, ao que não obsta o disposto no Artº 62º, nº 1, alínea c), do ETAF já que apenas visa atribuir aos Tribunais de 1ª Instância uma quota de jurisdição — esta já delimitada no seu Artº 4º do mesmo ETAF.

Sem prescindir, se esse não for o entendimento do Venerando Supremo Tribunal, então deverá o Tribunal Tributário ser considerado competente, em razão da matéria, visto estarmos perante uma dívida exequenda pública e, determinar-se que tal dívida já se encontra prescrita nos termos do Artº 48.º da Lei Geral Tributária (Dec.-Lei 398/98).

TERMOS EM QUE:

Se deverá conceder provisão ao presente recurso, com todos as consequências legais.»

E contra-alegou a Fazenda Pública, concluindo por sua vez:

”A douta sentença do juiz *a quo* pronunciou-se sobre toda a matéria relevante para o pleito, dela fazendo acertado entendimento.

Irreleva para a questão objecto do presente recurso a natureza da relação subjacente, porquanto a competência do Tribunal Tributário de 1ª Instância não se colhe da resposta a essa questão, mas deriva, isso sim, da existência de norma expressa que legitime a cobrança coerciva por execução fiscal do crédito em causa, logo, seguindo os trâmites tributários previstos no CPPT.

A competência do tribunal *a quo* no presente pleito resulta directamente da alínea o) do nº 1 do artigo 62º do ETAF, ao lhe permitir, existindo previsão legal, que conheça das questões relativas à cobrança coerciva em que é credor pessoa colectiva pública.

Conforme se aduziu acima, o DL 272/81 veio alterar o disposto no artigo 1º do DL 58/77, de 21.02, atribuindo competência para a cobrança coerciva dos créditos provenientes de CAE, instituído pelo DL 56/77, de 18.02, aos então tribunais do contencioso das contribuições e Impostos, agora designados tribunais tributários, através de processo execução fiscal.

Ora, está assim preenchido o requisito referente à previsão legal exigido na al. o) do nº 1 do artigo 62º do ETAF, imprescindível para que o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém pudesse legitimamente conhecer da presente oposição judicial.

Conhecimento este, que só é possível, uma vez o crédito público seguir os trâmites cominados para os processos de execução fiscal, logo nos termos do Código de Procedimento e Processo Tributário, onde se inclui enquanto meio de defesa, a oposição judicial, tal qual foi deduzida no caso em apreço.

Sendo certo que a ordem jurídico-tributária, através do vigente CPPT, mas também através da redacção dos códigos antecessores (CPCI e CPT), em linha com o positivado na Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, prevê expressamente a cobrança coerciva de dívidas provenientes de outras pessoas colectivas públicas, como se apura do corpo do artigo 95º do CPPT.

Não podendo, pois a pretensão do ora recorrente proceder sob pena de se estar a violar o âmbito de jurisdição dos tribunais tributários de 1ª instância, positivado no artigo 62º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.”

Nestes termos deve o presente recurso ser julgado improcedente, mantendo-se a douta sentença do Meritíssimo Juiz *a quo*.

O Ex.ºm Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso quer por o TT de 1ª Inst. ser materialmente competente para a execução quer por se não verificar a prescrição da dívida.

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

Em sede factual, vem apurado que:

”1 — Pelo O/SPL de Almeirim foi, em 25.8.2000, instaurado e corre termos o processo de execução fiscal, inicialmente identificado, contra Maria Rodrigues da Silva Lico, por dívida, para com o Estado (Direcção Geral do Tesouro — DGT), em resultado de crédito concedido ao abrigo do DL. 56/77, de 18.2 (CAE), no montante total de 2.907.053\$00.

2. — A identificada dívida corresponde a capital, reportado a 31.12.1982, no montante de 786 909\$00 e juros moratórios, calculados entre 31.12.1982 e 1.9.2000, pela importância de 2.120.144\$00.

3. — A atribuição e utilização pelo/a identificada Maria Rodrigues da Silva Lico do Crédito/CAE que lhe foi atribuído foi escriturada

em livro próprio da entidade intermediária, Agralim -Cooperativa Agrícola do Concelho de Almeirim, SCRL, tendo com base nos respectivos apontamentos sido emitida a certidão de dívida.

4. — A identificada beneficiária, durante o ano de 1983, procedeu a pagamento por conta e para efeitos de regularização da dívida que tinha ao CAE.

5. — Por ofícios de 14.12.1999 e de 21.11.2000, a DGT, respectivamente, solicitou a Maria Rodrigues da Silva Lico o pagamento do capital em débito, nos termos do Despacho n.º 18 639/99, de 9.9, do Sr. Ministro das Finanças e comunicou-lhe as condições de pagamento ao abrigo do Despacho n.º 21655/00, de 12.10, do Sr. Secretário de Estado do Tesouro e das Finanças.

6. — Perante a informação de que a executada originária, Maria Rodrigues da Silva Lico, havia falecido em 8.1.1994, o/a Óte foi citado/, na qualidade de executado/a, ao abrigo do disposto no art. 155.º CPPT, por 1/2 da totalidade da dívida exequenda (aludida em 2.), concretamente, 7.250,16 euros, a 14.2.2002”.

Vejam, pois:

Quanto à competência do tribunal.

Dispõe o art.º 62.º, n.º 1, al. o), do ETAF competir aos TT de 1.ª Inst. conhecer “da cobrança coerciva de dívidas a pessoas colectivas públicas, quando a lei o preveja”.

Não é, controvertível a natureza pública do Crédito Agrícola de Emergência, primeiramente sob a gestão do já extinto Instituto da Reforma Agrária e depois, do Instituto de Gestão e Estruturação Fundiária e posteriormente da Direcção Geral do Tesouro.

Aliás o próprio preâmbulo do Dec-Lei 272/81, de 28 Set, refere tratar-se de “dívidas ao Estado”.

A execução fiscal foi instaurada em 25-08-00.

O art.º 95.º do CPPT prevê a cobrança coerciva, “nos termos da lei” de receitas não liquidadas pela administração tributária, “mediante processo de execução fiscal” — cfr. seu art. 148, n.º 2 al. a).

Ora o art.º 1.º daquele Dec-Lei 272/81, veio dar nova redacção ao art.º 1.º do Dec-Lei 58/77, de 21 Fev, que regulava o crédito agrícola de emergência, dispondo que — n.º 1 “Para a cobrança coerciva dos créditos do Instituto de Gestão e Estruturação Fundiária (para o qual transitou o CAE), resultantes do pagamento de dívida garantida por aval, ao abrigo (nomeadamente) do Dec-Lei 56/77, de 18 Fev, são “competentes os tribunais do contencioso das contribuições e Impostos, através do processo de execução fiscal”. Resulta, assim, indiscutível a competência material do TT de 1.ª Inst. para a presente execução, dada a sua natureza judicial e ainda que sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional — art.º 103.º da LGT — cfr. o Ac. do TC n.º 80/03 in *D.Rep.* 2.ª série, de 21-03-03.

Quanto à prescrição:

Desde logo e ao contrário do que pretende o recorrente, não se trata, nos autos, de uma “dívida tributária” pelo que não é aplicável o prazo do art.º 48.º da LGT — cf. o seu art.º 3.º. Nem, em geral, por isso, as leis tributárias, nomeadamente o CPT e o CPPT.

Pelo que tem aplicação o prazo geral de 20 anos, previsto no art.º 309.º do Cod. Civil já que nenhum dos diplomas que sucessivamente regularam o crédito agrícola de emergência — cfr. o dito preâmbulo do dec-lei 272/81- dispôs sobre a matéria.

Prazo que ainda não decorreu.

Na verdade, reportada a dívida em causa a 31-12-1982, a oponente foi citada para a execução, em 14-02-02, o que interrompeu a prescrição — art.º 323.º, n.º 1, do Cód. Civil — inutilizando toda o tempo decorrido anteriormente — art.º 326 n.º 1, contando-se novo e igual prazo — n.º 2.

Ainda, como resulta do probatório, a beneficiária do crédito procedeu a pagamentos, em 1983, por conta e para efeitos de regularização da dívida, o que implica reconhecimento do direito do credor art.º 325.º — e consequente interrupção da prescrição com os descritos efeitos.

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

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 60%.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Despesas confidenciais. D.L. 192/90, de 9/6.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — São despesas confidenciais as que não especificam a sua natureza, origem e finalidade.
- 2 — Tais despesas são, por natureza, indocumentadas.
- 3 — Não é confidencial a despesa, titulada por documento, do qual constam as identidades do vendedor e do adquirente e a designação do bem transmitido e respectivo preço.
- 4 — Esta despesa não é susceptível de tributação autónoma nos termos do art.º 4 do D.L. 192/90, de 9/6.

Recurso n.º 1283/03-30, em que são recorrente a Portucel-Viana — Empresa Produtora de Papéis Industriais, S.A., recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.º Juiz Conselheiro Fonseca Limão.

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

A F. P., inconformada com a sentença de M.º Juiz do T.T. da 1.ª Instância de Viana do Castelo, que julgou procedente a impugnação deduzida por Portucel Viana — Empresa Produtora de Papeis Industriais, S.A., contra a liquidação de IRC dos anos de 1993 e 1994, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

«1- Inexistindo uma definição legal do que sejam “despesas confidenciais ou não documentadas” para efeitos do art.º 4.º do D.L. n.º 192/90, de 9/6 e do art.º, 42.º, n.º 1, al. b), do CIRC, importa fixar um conceito de tais realidades, partindo da letra desses normativos,

na busca do pensamento legislativo, apurado por via da indagação do espírito da lei e dos seus elementos sistemático e teleológico, nos termos dos arts. 9º do C.C. e 11º da Lei G. T..

2- Despesas confidenciais são despesas que têm carácter secreto, por não especificados, nem identificadas, em função da sua origem e finalidade tendo em conta a sua natureza.

3- A compra de cheques-auto relevada na contabilidade da impugnante têm como único suporte documental os talões de venda emitidos pela instituição bancária (facto assente, dado como provado) mas que não satisfaz às exigências da finalidade própria e essencial da despesa por via da utilização desses cheques-auto para medir consumos de combustíveis, processar custos, susceptíveis de afectar os resultados líquidos do exercício, mantendo essa despesa no âmbito de uma confidencialidade com relevância material e fiscal.

4- Essa despesa só deixará de ser confidencial, e na medida em que se tornarem ostensivos os seus verdadeiros beneficiários por via da titularidade do rendimento representado pelos valores dos cheques-auto.

Os cheques-auto são "dinheiro" cuja aquisição não constitui encargo dedutível para efeitos fiscais, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício [artº 41º, nº 1, al. b), do CIRC], constituindo, do mesmo passo numa despesa potencial e confidencial (artº 4º do D.L. 192/90, 9.06) face à finalidade a ela inerente, o que releva da substância económica da despesa, verificável aquando da utilização dos cheques auto.

6- Ao decidir como decidiu, terá a douda sentença violado, por inadequada interpretação, o artº 4º do D.L. 192/90, de 09.06 em articulação com o artº 41º, nº 1, al. b), do C.I.R.C."

Contra-alegou a recorrida, batendo-se pela manutenção do julgado.

O Ex.^{mo} Magistrado do Mº. Pº., junto deste S.T.A., secundou o parecer de fls 77, opinando pelo provimento do recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos dos art. 713º, nº 6, e 726º do C.P. Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na 1ª Instância.

A questão a decidir, *prima facie* é a de saber se as despesas que a impugnante declarou como custas fiscais e relativas à compra de cheques-auto, são ou não despesas confidenciais .

Vejam os quadro legal.

Artº. 41º, nº 1, al. h), do C.I.R.C., na redacção então aplicável:

Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial.

Artº. 4º, do D.L. 192/90, de 9/6:

As despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS... ou por sujeitos passivos de IRC são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10%, sem prejuízo do disposto na alínea b) do nº. 1 do art. 41º do CIRC.

Do confronto destas disposições legais, resulta, desde já, que as despesas confidenciais ou não documentadas não são dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável e que são tributadas autonomamente à taxa de 10%.

Não se tratando agora de saber se as despesas que nos ocupam eram ou não dedutíveis para aquele efeito, vejamos se podiam ou não ser tributadas autonomamente à taxa de 10%.

Como se afirmou no Ac. S.T.A. de 23/3/94, rec. 17812 (*Ap. D.R. 28/11/96*, pg. 1145) despesas confidenciais são as que "como a sua própria designação indica, não são especificadas, ou identificadas, quanto à sua natureza, origem e finalidade".

E, como refere Vitor Faveiro (*Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, Vol. II, pag. 602, nota 1) são despesas que, pela sua própria natureza, não são documentadas.

Por outro lado, despesas não documentadas são aquelas que não têm suporte documental (v. F. Pinto Fernandes e N. Pinto Fernandes, in *CIRC, Anot. e Coment.*, 1996, pag. 347).

Por outro lado ainda, como se sustentou no Ac. S.T.A. de 5/7/2000, rec. 24632, as expressões despesas confidenciais e despesas não documentadas têm "um alcance equivalente".

Ora, as despesas em causa são relativas a cheques-auto e têm como suporte documental o talão de venda emitido pela instituição bancária, nele figurando como adquirente a impugnante.

Assim e uma vez que as ditas despesas se encontram documentadas, ainda que e porventura indevidamente, através dos talões de venda e destes constam a instituição bancária que os emitiu bem como a beneficiária deles, ou seja, a impugnante, forçoso é concluir, por se surpreender a sua natureza, origem e finalidade que não estamos perante despesas confidenciais ou não documentadas, susceptíveis de tributação autónoma, nos termos do aludido art. 4º do D.L. 192/90, de 9/6.

De resto e a fazer fé nos documentos juntos com as contra-alegações, é este o entendimento da Direcção de Finanças de Lisboa, pois que considera que a dita tributação autónoma apenas tem lugar quando se trate de despesas confidenciais ou não documentadas, natureza que não têm as efectuadas com a compra de cheques-auto.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Sem custas.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *António Pimpão* (vencido pois concederia provimento ao recurso já que documentada a aquisição dos cheques autos importaria demonstrar o seu destino para eliminar a questionada confidencialidade).

Acórdão de 3 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Recurso contencioso de anulação. Mandato judicial conferido por empresa entretanto declarada falida.

Doutrina que dimana da decisão:

I — De harmonia com o estabelecido no artigo 147º, n.ºs 1 e 2, do CPEREF, a declaração de falência tem por efeito imediato, relativamente ao falido, a perda do poder de administração e disposição da massa falida, reportada quer a bens presentes quer a bens futuros, que passam em consequência a integrar a massa falida, sujeita à administração e poder de disposição do liquidatário judicial

a designar, o qual, desde então, assume a representação do falido para todos os efeitos de carácter patrimonial que interessem à falência.

II — Assim, os contratos de mandato antes celebrados pela entretanto declarada falida não caducam em consequência desta declaração mas tão só e apenas nos casos em que ao abrigo do estabelecido pelos artigos 155º, a contrario, e 167º do Código das Falências, o liquidador judicial designado, no uso da faculdade legalmente concedida, porventura houver entendido por bem, para os interesses que lhe cumpre prosseguir, salvaguardar e defender, proceder à revogação unilateral daqueles contratos.

III — O mandato judicial oportunamente conferido pela Recorrente Contenciosa mantém-se assim válido e eficaz até eventual revogação/resolução pelo liquidador judicial, sem necessidade de qualquer reafirmação.

Recurso n.º 1329/03-30. Recorrente: Fiandeira Castanheirense — Indústria Têxtil, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Consº Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com o aliás douto despacho de fls. 217 e 218 do M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria, exarado nos autos de recurso contencioso de anulação n.º 1/02 em que é Recorrente contenciosa a Fiandeira Castanheirense — Indústria Têxtil, Lda, nos autos identificada, e que, face à declaração judicial transitada de falência da recorrente Fiandeira, determinou a notificação do Liquidatário Judicial da massa falida para, no prazo de 30 dias, vir declarar nos autos se pretende ou não o prosseguimento do recurso e se mantém ou não o mandato antes conferido pela entretanto dissolvida Fiandeira, dele interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a referida Fiandeira Castanheirense - Indústria Têxtil, SA.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnando pela revogação do impugnado despacho, formulou, a final, as seguintes conclusões:

A. A declaração de falência tem por efeito dissolver a sociedade, transmitindo-se os seus direitos (e interesses) para a massa falida, que é representada pelo Liquidatário Judicial;

B. O interesse em litígio, que legitimou a "Fiandeira" a interpor o Recurso Contencioso a que respeitam estes autos, mantém-se. Tal interesse, por agora se integrar na massa falida, legítima-a a, através do Liquidatário Judicial, prosseguir no mencionado Recurso;

C. O mandato cuja manutenção se discute, por ter sido conferido antes de declarada a falência, mantém-se em vigor, sucedendo a massa falida na posição anteriormente ocupada pela "Fiandeira";

D. A manutenção do referido mandato não carece de ser expressamente declarada pelo Liquidatário Judicial, uma vez que do art.º 167º, n.º 1 do CPEREF (e também, à contrário, do art.º 155º daquele diploma) resulta que no seu silêncio deverá entender-se que tais contratos caducam;

E. Caso se considere que o disposto naquele art.º 167º, n.º 1, do CPEREF não é aplicável, por o mandato não ter sido conferido também no interesse do mandatário, ainda assim, e por aplicação das regras

constantes do Código Civil, é de concluir que o mesmo não caduca por força da declaração de falência.

Para, a final, concluir pedindo o prosseguimento do recurso contencioso sem necessidade de declaração expressa do Liquidatário Judicial no apontado sentido.

Não foram apresentadas quaisquer contra - alegações Neste Supremo Tribunal Administrativo o Ex.º Magistrado do Ministério Público emitiu depois sucinto mas douto parecer opinando pela procedência do presente recurso jurisdicional pelos fundamentos "...amplicamente explicados nas alegações de recurso.", que subscreve e que aponta, diz, para a ausência de suporte legal da ordem dada no despacho recorrido, nos termos dos invocados artigos 147º e 167º do CPEREF.

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

O despacho jurisdicionalmente impugnado com o presente recurso julgou supervenientemente verificada, nos respectivos autos de recurso contencioso de anulação que a Fiandeira Castanheirense oportunamente interpusera, a irregularidade da representação da massa falida da Fiandeira e, em consequência, determinou a notificação do seu legítimo representante o liquidatário judicial entretanto designado para os efeitos indicados, a saber, para no prazo de 30 dias dizer nos autos se pretende o prosseguimento do recurso; e se mantém ou revoga o mandato conferido pela dissolvida "Fiandeira", sob pena de ficar sem efeito.

Contra o assim decidido se insurge a Recorrente Contenciosa Fiandeira Castanheirense, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional.

E, tudo visto, importa se adiante, desde já, que a razão lhe assiste, tal como bem proficientemente se demonstra nas douts alegações e conclusões deste recurso e o Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal também sufraga.

O sentido decisório e cominatório do sindicado despacho não pode, na verdade, manter-se, pois não logra acolhimento em sede de legalidade nos invocados e aplicáveis preceitos.

De facto e sendo seguro que, tal como emerge do estatuído no artigo 147º, n.º 1, do CPEREF, a declaração de falência tem por efeito imediato, relativamente ao falido, a perda do poder de administração e disposição da massa falida, reportada quer a bens presentes quer a bens futuros, que passam em consequência a integrar a massa falida, sujeita à administração e poder de disposição do liquidatário judicial a designar, o qual, já de harmonia com o estabelecido no n.º 2º do citado preceito, desde então assume a representação do falido para todos os efeitos de carácter patrimonial que interessem à falência, Tal não contende porém com a validade dos negócios jurídicos porventura celebrados pela sociedade antes da declaração de falência, designadamente do aqui controvertido mandato forense, pois já perante o estabelecido no artigo 167º, n.º 1, do mesmo diploma legal sobre os contratos de mandato, realizados também no interesse do mandatário, e os de comissão, estes não caducam necessariamente em consequência da declaração de falência do mandante ou comitente, podendo, quanto a eles, o liquidatário judicial optar pela sua manutenção ou revogação,

E sendo igualmente certo que se o mandato conferido for apenas, como aqui, no interesse do mandante, não se pode a contrario concluir que não pode ser revogado. Pode, a fortiori, pelos princípios gerais, como ensina Oliveira Ascensão em estudo publicado na Revista da Ordem dos Advogados, Ano 55, de Dezembro de 1995, "Efeitos da

Falência”, a paginas 642 e seguintes; e no mesmo sentido Carvalho Fernandes e Labareda in *Código PEREF*, anotado, 3ª edição, pag. 433, .

Do exposto emerge, sobre o ponto e como regra geral, tal como propugna a Recorrente, que os contratos de mandato antes celebrados pela entretanto declarada falida não caducam em consequência desta declaração mas tão só e apenas nos casos em que ao abrigo do estabelecido pelos artigos 155º, *a contrario*, e 167º do Código das Falências, o liquidador judicial designado, no uso da faculdade legalmente concedida, “pode”, na expressão legal do referido art.º 167º, porventura houver entendido por bem, para os interesses que lhe cumpre prosseguir, salvaguardar e defender, proceder à revogação unilateral daqueles contratos, Revogação unilateral que, quiçá perante aqueles interesses a que o legislador deu particular relevância, não confere ao mandatário ou ao comissário direito a qualquer compensação pelo eventual dano proveniente daquela.

Daf que, tal como evidenciam quer o Ex.º Magistrado do Ministério Público, quer a Recorrente, e ao contrário do entendimento acolhido pelo sindicado despacho, a resolução/revogação daqueles contratos não só não opera automaticamente, como não pode legitimamente presumir-se da invocada ausência de declaração expressa do liquidador judicial designado.

Nada justificava pois o sentido decisório do impugnado despacho judicial, nem o efeito cominatório que lhe foi conferido.

O mandato judicial oportunamente conferido pela Recorrente Contenciosa mantém-se assim válido e eficaz até eventual revogação/resolução pelo liquidador judicial, sem necessidade de qualquer reafirmação.

Procedem assim todas as conclusões do presente recurso jurisdicional.

Termos em que se acordam os Juízes deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder-lhe provimento e, em consequência, em revogar o impugnado despacho para ser substituído por outro que ordene antes o prosseguimento do recurso contencioso.

Sem custas.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Alçadas dos TT de 1ª Instância. Inadmissibilidade do recurso jurisdicional. Não conhecimento do recurso pelo tribunal ad quem.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Nos termos do artº 280.º, nº 4, do CPPT, não cabe recurso das decisões dos TT de 1ª Inst. proferidas em processo de execução fiscal quando o valor da causa não ultra-*

passar um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1ª instância, respectivamente, 3740,98 euros e 923,25 euros (Lei 3/99, de 13JAN, na redacção do Dec-Lei 323/01, de 17 Dez).

2 — *A expressão “processos em execução fiscal” abrange todos aqueles que, embora formalmente autónomos, dela são substancialmente dependentes, como é a oposição à mesma.*

3 — *Em tal hipótese, admitido o recurso em 1ª Inst, o tribunal ad quem não deve dele tomar conhecimento.*

Recurso n.º 1336/03-30. Recorrente: Fazenda Publica; Recorrido: Anabela Nobre Pacheco da Silva; Relator: Ex.º Juiz Cons.º. Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do TT de 1ª Instância de Faro, proferida em 06-02-03, que julgou procedente a oposição deduzida por ANABELA NOBRE PACHECO DA SILVA contra a execução fiscal nº 1074-00/102052.8, do Serviço de Finanças de Lagos, consequentemente ordenando ó arquivamento da execução”.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

1º — Decidiu o Tribunal recorrido ordenar o arquivamento do processo de execução fiscal.

2º — Porém, a nosso ver, mal.

3º — Por erro na interpretação e aplicação do artº 176.º do CPPT.

4º — Na verdade, quando aquele artigo enunciando as principais causas extintivas do processo de execução fiscal e subsequente arquivamento, admite outras formas de extinção previstas na lei, não inclui o caso dos presentes autos.

5º — Pois, existindo responsáveis solidários, como se conclui na sentença recorrida, a procedência da oposição não determina a extinção do processo de execução fiscal.

6º — Este, há-de prosseguir o seu curso contra aqueles a fim de realizar os direitos da Fazenda Pública.

Assim, pelo exposto e pelo muito que VV. Ex.ºs doutamente suprirão, deve ser dado provimento ao presente recurso, não se arquivando o processo de execução fiscal questionado.”

A oponente não contra-alegou.

O Ex.º magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso se interpretada a decisão de arquivamento como tendo por objecto a execução revertida contra a oponente; ou no do seu provimento se interpretada tal decisão “como tendo por objecto a execução instaurada contra a executada originária”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

1 — Em 11/08/2002, foi instaurada no serviço local de finanças de Lagos a execução nº 1074-00/102052.8 contra a sociedade Coração da Moda — Pronto a Vestir, L.ª;

2 — Serve-lhe de título executivo a certidão de fls. 13;

3 — Por despacho do chefe de tal serviço de finanças de 28/02/2001, foi tal execução mandada reverter contra a oponente e outras;

4 — A oponente foi citada para tal execução no dia 06/03/2001;
5 — O pacto social da referida sociedade foi outorgada por escritura pública de 10/02/94, realizado no Cartório Notarial de Lagos;

6 — Todos os seus sócios foram nomeados gerentes, obrigando-se a sociedade pela assinatura de dois deles ;

7 — A oponente exerceu de facto tal gerência em conjunto com o sócio Idília;

8 — Tal sociedade não foi, porém, objecto da respectiva matrícula na Conservatória do Registo Comercial de Lagos;

9 Essa sociedade declarou que cessou a sua actividade em 30/06/94;

10 — A administração fiscal aceitou tal declaração;

11 — O valor do imposto liquidado correspondente aos 3º e 4º trimestres de 1994 é de 150 000\$00 (€ 748,20).”

Vejam, pois:

Nos termos do artº 28, nº 4, do CPPT, não cabe recurso das decisões dos TT de 1ª Inst. proferidas em processos de execução fiscal ”quando o valor da causa não ultrapassar um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1ª Instância”.

Como refere Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, pág 308 ”não pode deixar de se distinguir, sobretudo nos tempos que correm, de avassaladora massificação da justiça, particularmente visível em domínios como o do direito dos impostos, entre os conflitos relativos a verdadeiras bagatelas pecuniárias e os conflitos relativos a montantes significativos ou mesmo elevados de impostos”.

A alçada dos tribunais judiciais de 1ª Inst. está fixada em 3740,98 euros pelo artº 24º, nº 1, da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais (Lei 3/99, de 13JAN, na redacção do Dec-Lei 323/01, de 17Dez.).

Por modo que a alçada dos TT de 1ª Inst é de 923,25 euros.

”Por outro lado, a referência aos processos de execução fiscal abrangerá, mesmo no seu teor literal, todos os processos autónomos que deles são dependência, nomeadamente os de oposição, de embargos de terceiro e de verificação e graduação de créditos”.

Cfr. Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 4ª edição, pág. 1118, nota 9, e *LGT Anotada*, 3ª edição, pág.539, nota 1.

Ora, nos autos, o valor do processo é de 748,20 euros.

Pelo que está dentro da referida alçada, não sendo, pois, admissível recurso da decisão.

Termos em que se acorda não tomar conhecimento do recurso. Sem custas.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Impugnação judicial. Caso julgado. Efeitos.

Doutrina que dimana da decisão:

O caso julgado material, formado a propósito de irrecorribilidade contenciosa de um acto de liquidação, não se projecta na impugnação judicial onde se questiona a ilegalidade de um despacho que, em sede de revisão oficiosa, indeferiu pedido de contribuinte.

Recurso nº 1465/03-30. Recorrente: José Ferreira Gonçalves; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Consº. Dr. Fonseca Limão.

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

O M.ºmº Juiz do T. T. de 1ª. Instância de Braga julgou procedente a excepção do caso julgado e, por isso, absteve-se de conhecer do mérito da impugnação deduzida por José Ferreira Gonçalves contra o ”indeferimento da reclamação graciosa, para revisão oficiosa da liquidação nº 5113139307, referente ao IRS do ano de 1997 ...”

Contra o assim decidido reagiu o impugnante interpondo o presente recurso, afirmando, em síntese, não ocorrer a dita excepção.

Não houve contra-alegações.

O Ex.ºmº Magistrado do Mº. Pº., junto deste S.T.A., opinou pela nulidade da sentença recorrida por ser omissa quanto a factos. Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista o seguinte:

- ”O impugnante já teve a correr termos, neste Tribunal, uma impugnação contra a mesma liquidação, tendo aquela (impugnação) sido julgada improcedente, por sentença de 22.11.00, transitada em julgado fls 9 a 12 e certidão que antecede;

- Na sequência dessa sentença, o impugnante pediu a revisão oficiosa da liquidação, tendo o seu pedido sido indeferido e sendo esse indeferimento que agora ele vem impugnar fls. 15e 16, e petição inicial”.

E, depois, considerou:

- “Que a reacção do impugnante se enquadra na previsão do artº 97º nº 1, al. d), do C.P.P.T.

- Uma vez que o tribunal já se pronunciou sobre a legalidade da liquidação, não pode voltar a fazê-lo, sob pena de violação do caso julgado.”

Do antecedente relato, decorre, desde já, que, para a decisão sobre a excepção do caso julgado, foram fixados os factos pertinentes, pois que se estabeleceu que, contra a mesma liquidação, o impugnante havia deduzido uma outra impugnação, que foi julgada improcedente, por sentença transitada em julgado.

Dai que não seja nula a sentença recorrida.

Mas será que estamos perante a excepção de caso julgado?

Na primitiva impugnação alegou a ora recorrente que, contrariamente ao decidido pela A. F., lhe devia ter sido aplicado o regime de D.L. 337/91, de 10/9.

A impugnação foi julgada improcedente por, em síntese, ter sido entendido que a liquidação era um acto consequente de um anterior despacho e, por isso, não se tratava de acto definitivo, executório ou lesivo.

Foi, pois, a irrecorribilidade que ditou a sorte da impugnação.

De concluir é, pois, que não ocorreu decisão sobre a relação material contravertida, ou seja, a relação jurídica substancial de que falava Alberto dos Reis, in *C.P.C., Anot.* vol. V, pág. 156.

Ora, na presente impugnação, o que se discute é a (i), legalidade de um despacho de um Subdirector Geral que, em sede de revisão oficiosa de acto tributário, entendeu não ser aplicável ao impugnante o regime do citado D.L. 337/91, de 10/Setembro.

Assim, face ao texto do artº 671º, nº 1, do C.P.Civil, e sem curar agora de saber se concorrem os requisitos previstos nos artos 497º e seguintes desse compêndio normativo, forçoso é concluir que o trânsito em julgado da primitiva decisão, na medida em que não tratou da relação material ora controvertida, não pode projectar os seus efeitos na presente impugnação.

Em suma, o dito caso julgado não tem força obrigatória na presente impugnação.

Deste modo e contrariamente ao decidido, uma vez que o tribunal não se pronunciou sobre a legalidade da liquidação, não constitui o dito caso julgado obstáculo a que tal aconteça.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida, a qual deverá ser substituída por outra que não se abstenha de conhecer do mérito da causa pelo motivo ora desatendido.

Sem custas.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Recurso de acórdão do TCA proferido em processo judicial tributário inicialmente julgado por tribunal tributário de 1.ª instância. Poderes de cognição do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A Secção de Contencioso Tributário apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância, por isso que o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de recurso de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.*
- 2 — *Como assim, está inexoravelmente votado ao insucesso recurso interposto de acórdão do TCA que recaiu sobre sentença do TT de 1.ª Instância de Setúbal em que as atinentes conclusões se reconduzem a crítica ao julgamento de facto das instâncias.*

Recurso nº 468/03-30. Recorrente: FABRICOR - Indústria de Preparação e Transformação de Cortiças, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Inconformada com o acórdão do TCA de fls. 151-155 v.º que confirmou sentença do TT de 1.ª Instância de Setúbal que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação adicional de IRC do ano de 1990 e juros compensatórios, vem até nós FABRICOR - Indústria de Preparação e Transformação de Cortiças, Lda, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

I - As guias de remessa não constituem mais do que meros indícios, dos quais não se extrai, mesmo recorrendo a regras técnicas, uma realidade que permita ao Tribunal afirmar com convicção que estas correspondem a uma verdade tributária;

II - As guias de remessa que fundamentam a liquidação adicional do IRC não são elementos da contabilidade, mas, sim, elementos acessórios ou instrumentais, não fazendo parte integrante da contabilidade;

III - A Administração Fiscal cabia demonstrar e fundamentar a factualidade que esteve na origem do acréscimo ao lucro tributável que deu origem à liquidação adicional;

IV - Em processo de impugnação judicial, as dúvidas fundadas sobre a matéria tributável quanto à existência e quantificação do acto tributário são valoradas a favor do contribuinte;

V - As dúvidas existentes, provenientes da divergência entre os originais/duplicados das guias de remessa e as facturas, conduzem à anulação do acto tributário objecto da impugnação;

VI - As referidas divergências, porque cabalmente justificadas e levadas à matéria assente, constituem meras suspeitas ou aparências que não correspondem a verdadeiros elementos de prova;

VII - As divergências em causa não são indícios suficientemente sólidos para criar a convicção da verdade;

VIII - A decisão, omitindo a factualidade provada, pronuncia-se em sentido contrário do que resulta da análise da prova produzida e assente;

IX - Não foi dado como provado quais as quantidades de cortiça que foram vendidas a “Manuel Arnaldo Gomes da Silva, Lda”;

X - Ficou assente que as guias eram rasuradas para as quantidades efectivamente vendidas e transportadas;

XI - As guias de remessa não passam de indícios que careciam de confirmação por recurso à análise da estrutura de custos de “Manuel Arnaldo Gomes da Silva, Lda”, averiguando se foram debitados os valores referentes às quantidades de cortiça adquirida e mencionadas nas guias de remessa;

XII - As divergências entre os diversos exemplares das guias de remessa foram explicadas e constam da matéria assente;

XIII - Resultando, inequivocamente, a dúvida sobre o que foi dado como certo pela AF ao liquidar o imposto em causa;

XIV - A repercussão do imposto, a sua dedução, a sua contabilização só pode ser efectuada com base em facturas ou documentos equívocos;

XV - Ninguém pode ser condenado com base em indícios, nem fiscais, nem outros;

XVI - Decidindo como decidiu, o acórdão violou os seguintes preceitos legais: artigo 35º, n.º 5, do CIVA; artigos 15º, 16º, 17º, 23º, 46º e 51º do CIRC; artigo 668º do CPC e, ainda, os artigos 20º, n.ºs 4 e 5, 104º, n.º 2, 112º e 116º da Constituição.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA emitiu duto parecer no sentido do não provimento do recurso, por isso que “improcedem as conclusões do recurso onde se exprime discordância com a apreciação de provas e o elenco de factos estabelecido no probatório”.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

O acórdão recorrido assentou nos seguintes factos:

1º. Através de exame à escrita da impugnante, os serviços de finanças efectuaram uma correcção em sede de IRC do ano de 1990, acrescentando proveitos omitidos no montante de esc. 33 911 500\$00, em resultado da divergência verificada entre os originais/duplicados e os triplicados de várias guias de remessa entregues a “Manuel Arnaldo Gomes da Silva, Lda”, com as facturas e o triplicado da guia de remessa guardado pela impugnante, onde constavam menos fardos de cortiça.

2º. As guias de remessa da contabilidade da impugnante relativamente à cliente “Manuel Arnaldo Gomes da Silva, Lda”, apresentam, umas, triplicados com inscrições a tinta, outras, rasuras, e outras não facturadas sem qualquer justificação constante das mesmas.

3º. Não foram apresentadas notas ou guias de devolução emitidas pela cliente.

4º. Era prática daquela compradora encomendar uma determinada quantidade, mas, depois, quando passava a levantar a mercadoria, levar uma quantidade inferior por causa da falta de espaço no camião.

5º. Nestes casos, os originais e duplicados das guias de remessa que acompanhavam a mercadoria eram também corrigidos para as quantidades efectivamente transportadas.

Exposto o quadro factual disponível, cabe referir que as conclusões da alegação da recorrente se reconduzem à crítica ao julgamento de facto das instâncias.

Sucede, porém, que a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos processos - como o presente inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância, tem poderes de cognição limitados a matéria de direito - n.º 4 do artigo 21º do ETAF.

E, como bem se nota no acórdão desta Secção de 06-II-2002 rec. 26 174, “mesmo que se entenda que tal limitação dos poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo tem o mesmo alcance que o que a lei processual civil atribui ao Supremo Tribunal de Justiça em recurso de revista, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido pelo Supremo Tribunal Administrativo quando haja ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova (artigo 722º, n.º 2, do Código de Processo Civil).” Como assim, não vindo invocado pela recorrente qualquer erro destes tipos, tem de ter-se por definitivamente assente a matéria de facto espelhada no aresto recorrido.

Consequentemente, improcedem todas as conclusões do recurso, estando, pois, o mesmo inexoravelmente votado ao insucesso.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lihoa, 3 de Dezembro de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Matéria de facto. Ónus da prova.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos processos inicialmente julgados no Tribunal Tributário de 1ª Instância o Supremo Tribunal Administrativo apenas conhece de matéria de direito.

II — Cabe ao contribuinte a quem foi efectuada uma liquidação adicional de IVA por não terem sido aceites as deduções declaradas, o ónus da prova dos factos que alega como fundamento do seu direito.

Recurso n.º 1475/03-30, em que são recorrente Manuel António Ferreira Matinhas, recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Ex.ºm Juiz Cons.º. Dr. Vítor Meira.

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

Manuel António Ferreira Matinhas impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu a liquidação adicional de IVA que lhe foi efectuada relativamente ao exercício de 1991.

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

Inconformado com o decidido recorreu o impugnante para o Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso e manteve a sentença recorrida.

Continuando inconformado recorreu então para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a revogação da decisão, formulando as seguintes conclusões:

1 - Foi produzida prova testemunhal que foi afastada com a alegação de que as pessoas inquiridas eram ou são trabalhadores do impugnante.

2 - Tal facto é ilegal, porque tais pessoas, mais que ninguém, é que têm o conhecimento directo e pessoal dos factos.

3 - O ónus da prova recaía sobre a Administração Fiscal.

4 - As prestações de serviços foram realizadas, havendo certeza quanto à prova produzida, mas mesmo que dúvidas houvesse, o acto impugnado deveria ser anulado.

5 - Houve violação do disposto nos art.º 121º do CPT (ao tempo) e nos arts. 392º e 393º do CC.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por o acórdão recorrido ter feito boa interpretação e aplicação da lei, não tendo sido violadas quaisquer regras do direito probatório, nem do ónus da prova, não podendo o Supremo Tribunal Administrativo conhecer de matéria de facto.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

No acórdão recorrido vêm dados como provados os seguintes factos:

1 - A escrita/contabilidade do Impugnante foi objecto de uma acção de fiscalização, efectuada por funcionário afecto ao Serviço de Prevenção e Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Viseu, do qual resultou o relatório junto a fls. 97-98 cujo teor dou aqui por reproduzido.

2 - Na sequência da fiscalização efectuada, a Administração Fiscal concluiu que as facturas emitidas por Domingues de Jesus Ferreira, com Imposto Sobre o Valor Acrescentado no montante de 9.458.460\$00, resultavam de negócios jurídicos simulados relatório da fiscalização.

3 - Na sequência do relatório elaborado, foi processada a nota de apuramento modelo 382.

4 - Foi liquidado ao Impugnante Imposto sobre o Valor Acrescentado no montante de 9.458.460\$00 e juros compensatórios no montante de 4.462.410\$00 - fls. 12 a 16.

5 - Prazo para pagamento voluntário do imposto e respectivos juros terminou em 04/03/94 - fls. 47 a 51.

6 - A Impugnação foi deduzida em 26-04-94 - fls. 2.

7 - Por sentença de 18-02-97, transitada em julgado em 04 de Março de 1997, proferida pelo Tribunal de Círculo de Lamego, o aqui Impugnante e Domingos de Jesus Ferreira foram condenados como co-autores materiais de um crime continuado de falsificação de documentos, entre os quais as facturas referidas em 2 - cfr. acórdão de fls. 44 a 51, cujo teor dou aqui por reproduzido.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Nas duas primeiras conclusões o recorrente questiona a valoração da prova testemunhal efectuada na sentença e no acórdão recorrido. Na quarta conclusão sustenta que as prestações de serviços foram realizadas. Ora a valoração da prova testemunhal levada a efeito pelas instâncias e a prova da realização das prestações de serviços consubstanciam crítica às conclusões de facto ou questionam os próprios factos fixados. Como é sabido, nos processos inicialmente julgados nos tribunais tributários de 1.^a instância, este Supremo Tribunal Administrativo só conhece de matéria de direito, nos termos previstos pelo artigo 21.^o, n.^o 4, do ETAF. Não pode pois este Tribunal apreciar se as conclusões de facto retiradas pelas instâncias da prova testemunhal estão ou não correctas nem se as prestações de serviços foram ou não realizadas por o conhecimento de tais factos estar arredado da competência deste Supremo Tribunal Administrativo.

Resta pois a terceira conclusão que manifesta o entendimento de que o ónus da prova recaia sobre a Administração Fiscal. O acórdão recorrido apreciou com detalhe a repartição do ónus da prova em termos que nos não merecem qualquer censura, citando mesmo em apoio da sua tese o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 17 de Abril de 2002. Referiu que, de acordo com o entendimento actual do princípio da legalidade administrativa, incumbe à AT o ónus da prova da verificação dos requisitos legais das decisões positivas

e desfavoráveis ao destinatário quando tal acto tenha por fundamento a existência do facto tributário e a sua quantificação, competindo porém ao contribuinte, nos casos de liquidação adicional de IVA com fundamento no não reconhecimento das deduções por ele declaradas, o ónus da prova da existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito de dedução do imposto. Aplicando este entendimento aos factos provados em concreto concluiu que o ora recorrente não logrou provar que as operações que invocava e que correspondiam às facturas eram reais. Estando pois correcto o entendimento quanto ao ónus da prova e não podendo este Supremo Tribunal Administrativo debruçar-se sobre a matéria de facto provada, não pode deixar de concluir-se que tal acórdão fez boa interpretação e aplicação da lei, nada havendo por isso a censurar-lhe.

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

Custas pelo recorrente, fixando em 60% a procuradoria.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2003. — Vítor Meira (relator) — Alfredo Madureira — Brandão de Pinho.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1.^a instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2.^a Secção).

Recurso n.º 1506/03-30. Recorrente: CELCLARA — Construções, L.^{da}, recorrida a Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

“CELCLARA - Construções, Lda.” impugnou no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Setúbal a liquidação adicional de IRC de 1997 e juros compensatórios.

Por sentença do M.^{mo} Juiz daquele tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

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

a) Os gerentes das empresas são considerados trabalhadores dependentes em sede de direito fiscal, de harmonia com o que dispõe o art.º 2º do CIRS.

b) Naquele artigo o legislador mais não fez que aplicar a filosofia de tributação explanada no ponto 7 do preâmbulo do CIRS.

c) O Decreto-Lei n.º 160/95, de 06/07, introduziu benefícios fiscais para as micro e pequenas empresas, definindo estas como as que possuíssem, no ano de 1995, um número médio de trabalhadores superior a 3 e inferior a 20 e um volume de negócios não superior a 500.000 contos.

d) Aquele diploma legal não explicita qual o conceito de trabalhador para efeito de concessão do benefício.

e) O direito Fiscal é um ramo do direito com normas próprias, que se aplica *prima facie* em detrimento de outros ramos do direito com que se interpenetra.

f) Sendo que, este ramo do direito, baseia as suas previsões normativas em meros tipos fiscais e não com recurso a conceitos fechados.

g) Cabendo ao tipo "*representar uma imagem global de uma certa realidade e não todas as suas características*".

h) O direito fiscal utiliza a teoria do tipo para definir gerente e comerciante entre outros, nos arts. 2º e 4º do CIRS, respectivamente.

i) Assim, tipificando os rendimentos, considera comerciantes os que forem titulares destes rendimentos (art.º 4º), e rendimentos de trabalho dependente os auferidos pelos gerentes (art.º 2º).

j) Por outro lado, no que respeita a normas que prevêem benefícios fiscais ou privilégios, vigora o princípio da interpretação extensiva previsto no art.º 9º do EBF, aplicável a outros diplomas legais por força do art.º 1º do EBF.

k) Assim sendo, a interpretação possível do art.º 1º do Dec-Lei 160/95, é a de enquadrar os gerentes como trabalhadores para o preenchimento do primeiro pressuposto previsto para a concessão do estatuto de micro e pequena empresa.

l) Não havendo necessidade de recorrer a outros ramos do direito para interpretar os conceitos ou normas constantes daquele diploma legal, porquanto a própria legislação fiscal nos responde de forma inequívoca ao enquadramento a dar aos gerentes.

m) Não podendo estes para efeitos de tributação ser considerados trabalhadores dependentes e para a concessão de benefícios fiscais ter outra equiparação, sob pena de violação do princípio da Igualdade, art.º 13º da CRP.

n) A dita sentença recorrida ao interpretar o conceito baseada apenas no Direito do Trabalho sem tomar em consideração a especificidade fiscal e o que as normas interpretativas deste ramo do direito estatuem, acabou por fazer uma má interpretação do direito.

o) Estando assim a decisão recorrida eivada de nulidade de acordo com o que dispõe a alínea a) do n.º 2, n.º 3 do art.º 669º, com remissão para o n.º 4 do art.º 668º do CPC, devendo por isso ser revogada.

p) Por outro lado a liquidação adicional preconizada pela Administração Fiscal alicerçou-se num despacho do Subdirector-Geral dos Impostos, datado de 14/05/1999, ou seja, quatro anos após a entrada em vigor do diploma legal *sub judice* violando assim expressamente o princípio da Segurança Jurídica.

q) A interpretação autêntica da lei por outros actos está proibida pelo n.º 5 do art.º 115º da CRP, pelo que também não pode ser atribuída eficácia externa ao despacho do Subdirector-Geral dos Impostos, como muito bem refere a Fazenda Pública no ponto 3 da sua resposta, havendo assim violação expressa do princípio da legalidade.

r) Pelo que, a sentença recorrida deveria ter tomado posição sobre a questão, já que foi suscitada pela parte, e não o fez nem decidiu explicitamente que dela não podia tomar conhecimento, pelo que é nula, por omissão de pronúncia prevista na alínea d) do n.º 1 do art.º 668º do CPC (neste sentido acórdão n.º 122/02, de 24/10, e os proferidos nos recursos n.º 21293 e 21901, de 19/03/97 e 13/05/98, todos do STA), estando afectada a sua validade formal.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência hierárquica deste Tribunal para conhecer do recurso por o mesmo não por fundamento exclusivo matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia veio ela aceitar que as conclusões continham questão de facto, pedindo desde logo a remessa dos autos ao Tribunal Central Administrativo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou os seguintes factos provados:

1º - A impugnante foi constituída em sociedade por quotas, por escritura pública outorgada no 2º Cartório Notarial de Leiria em 29/12/1995 - doc. fls. 19.

2º - O capital social corresponde à soma de duas quotas iguais no valor de duzentos mil escudos pertencentes às sócias Celine Duarte Gil Zorro e Maria Clara Feijão dos Santos Dias Viegas.

3º - Em 27.12.95 a impugnante celebrou dois contratos de trabalho sem termo, respectivamente com Sónia Isabel de Oliveira Caneco e Nuno Filipe Dias Viegas de Almeida Ferreira.

4º - Em 31.05.96 a impugnante entregou na Repartição de Finanças do Barreiro a declaração modelo 22 de IRC relativa ao exercício de 1995 (fls. 29).

5º - Em 30.03.99 as sócias indicadas no ponto 2º cederam as suas quotas respectivamente a Benquinvest - Investimentos Imobiliários, S.A. e Kenman Management, S.A. (fls. 45).

6º - Celine Duarte Gil Zorro e Maria Clara Feijão dos Santos Dias Viegas renunciaram à gerência em Assembleia Geral realizada em 30 de Dezembro de 1999 (fls. 41).

7º - Por despacho de 03.05.00, a Conservadora do Registo Comercial do Barreiro recusou o registo de renúncia à gerência por preterição de requisitos formais (fls. 50).

8º - No decorrer do ano 2000 os Serviços de Inspeção Tributária em procedimento interno de inspeção elaboraram projecto de correcções à declaração modelo 22 de IRC da impugnante relativa ao exercício de 1997.

9º - Em 14.11.00, através do ofício nº 26207, a impugnante foi notificada para exercer o direito de audição (fls. 24).

10º - Em 18.12.00 a impugnante exerceu o direito de audição, conforme documento de fls. 25.

11º - Em 05.02.01 os SIT elaboraram o relatório de conclusões de análise interna feita à impugnante, junto de fls. 13 a 18.

12º - Neste relatório, foi decidido que a impugnante não preenchia os requisitos do Dec-Lei 160/95, de 6/7, por não ter trabalhadores ao seu serviço, pelo que foi corrigida a matéria colectável de 1997.

13º - Em 28.02.01, em despacho, o Dr. José do Carmo Raposo, Chefe de Divisão, mandou proceder em conformidade com as conclusões do relatório.

14º - Em 01.03.01, através do ofício nº 5091 os SIT notificaram a impugnante das correcções aritméticas resultantes da análise de inspecção (fls. 53).

15º - Na mesma data, através do ofício nº 5093 foi feita idêntica notificação a Celine Duarte Gil Zorro na qualidade de sócia - gerente (fls. 54).

16º - Com data de liquidação de 07.03.01, a impugnante recebeu o documento de cobrança com o número de liquidação 8310002651 para pagamento de 133.696 euros relativo ao IRC de 1997, cuja data limite terminou em 30.04.01 (fls. 11).

17º - Em 27/3/01 foi efectuada nova notificação à impugnante, para efeitos do nº 5 do artº 39º do CPPT (fls. 55, 66, 80 e 81), tendo havido lapso na data mencionada no ofício, constando nele 1/3/01.

18º - Por despacho de 20 de Março de 2001 foi nomeado em regime de substituição, no cargo de Chefe da Divisão de Prevenção e Inspeção Tributária, José do Carmo Raposo, técnico economista assessor principal, com efeitos a partir de 07 de Outubro de 2000 (fls. 67).

19º - As suas competências, próprias e delegadas foram publicadas no D.R. nº 183 de 09.08.00 (fls. 69 e 70).

20º - O mesmo funcionário, a partir de 17 de Maio de 2000 foi nomeado substituto do director de finanças de Setúbal, nas suas faltas, ausências ou impedimentos (fls. 71).

21º - Por despacho de 26 de Abril de 2001, o mesmo funcionário foi nomeado, em regime de substituição, no cargo de director de finanças de Setúbal, com efeitos a 02 de Abril de 2001 (fls. 68).

22º - Conforme o ofício nº 8282, de 30 de Março de 2001, da Direcção de Finanças de Setúbal, José António Brito Gavina cessou as funções de director de Finanças do Distrito de Setúbal em 30 de Março de 2001.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32º, nº1, alínea b), do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente decidida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente que a liquidação adicional preconizada pela Administração Fiscal se alicerçou num despacho do Subdirector-Geral dos Impostos datado de 14/05/1999 (conclusão p). Tal facto porém não consta do probatório que se transcreveu. De onde 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, ao qual os autos deverão ser oportunamente remetidos, atento o pedido nesse sentido feito pela recorrente.

Custas pela recorrente, fixando em 120 euros a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2003.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Inseridos nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1.ª instância para o STA factos que não constam do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, não tem o mesmo recurso por exclusivo fundamento matéria de direito, por isso que, para dele conhecer, falece à Secção de Contencioso Tributário do mesmo Supremo competência hierárquica, cuja assiste à Secção homónima do TCA.

Recurso n.º 1517/03-30. Recorrente: Empresa de Cervejas da Madeira, L.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

EMPRESA DE CERVEJAS DA MADEIRA, LDA, com sede em Pizo - Parque Industrial da Zona Oeste - Câmara de Lobos - R.A.M., inconformada com a sentença de fls. 54-75, do TAF do Círculo do Funchal, dela interpôs, oportunamente, recurso para este Supremo, culminando a atinente alegação com as seguintes conclusões:

- 1) A RECORRENTE foi notificada pelo Ofício n.º 1030, de 19 de Maio de 1995, do Despacho Definitivo do Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 12 de Abril de 1995, que declarou a caducidade dos incentivos concedidos;
- 2) A Administração Fiscal dispunha de cinco anos, segundo o artigo 33.º do Código de Processo Tributário (CPT), vigente à altura, para efectuar a liquidação dos montantes a restituir, sob pena de caducidade, sendo que o prazo de caducidade começou a correr com a notificação do Despacho Definitivo, cujo Ofício data de 19 de Maio de 1995;
- 3) Após a referida notificação do Despacho Definitivo, nunca a RECORRENTE foi notificada de qualquer liquidação respeitante à reposição dos benefícios provisoriamente concedidos, ou de qualquer fundamentação da mesma, pelo que, em 20 de Maio de 2000, a dívida extinguiu-se por caducidade;
- 4) O nº 2 do artigo 148º do CPPT permite que o Estado beneficie, para outras dívidas, da simplicidade e celeridade do Processo

- de Execução Fiscal previsto naquele código, «nos casos e termos expressamente previstos na Lei» (sublinhado nosso);
- 5) Apenas com a Lei 32-B/2002, de 30 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2003) - designadamente o n.º 6 do artigo 50.º - se prevê a possibilidade de a recuperação de créditos decorrentes dos incentivos concedidos ao abrigo do SIII ser efectuada através do Processo de Execução Fiscal;
 - 6) O que significa que o Estado, até àquela data, para poder executar os seus devedores no âmbito do SIII, teria que lançar mão do processo de execução previsto nos artigos 801.º e seguintes do Código de Processo Civil (CPC), não podendo beneficiar do Processo de Execução Fiscal;
 - 7) O Processo de Execução Fiscal é, por isso, ilegal;
 - 8) Caso assim não se entenda, devem os fundamentos da Oposição à Execução Fiscal, constantes do artigo 204.º do CPPT, ser ampliados, por forma a abrangerem também outras dívidas que não unicamente tributos;
 - 9) Em face disso, não deveria a Oposição à Execução Fiscal apresentada integrar a alínea i) do n.º 1 do artigo 200º do CPPT (que impõe que os fundamentos «não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda»), mas sim a alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT;
 - 10) A alínea e) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT não deverá ser interpretada no seu sentido literal, devendo ser operada uma extensão teleológica, uma vez que o alargamento do âmbito de aplicação do Processo de Execução Fiscal por forma a abranger também outras dívidas ao Estado, nomeadamente reembolsos e reposições - se admitido -, não pode deixar de acarretar necessariamente um alargamento do âmbito de aplicação dos meios de defesa ao dispor do executado;
 - 11) À semelhança do que acontece com os tributos, a restituição dos incentivos financeiros e fiscais são benefícios condicionados que carecem de liquidação;
 - 12) Apenas mediante um *acto de liquidação* poderá a RECORRENTE ficar a saber quanto tem de pagar, quer a título de capital, quer a título de juros;
 - 13) A liquidação dos benefícios fiscais é aceite unanimemente pela doutrina, dada a impossibilidade de estes serem automaticamente apurados, sem qualquer acto de liquidação;
 - 14) Não haverá razões válidas para distinguir os dois tipos de benefícios condicionados - incentivos financeiros de incentivos fiscais -, quando, em regra, as empresas candidatavam-se, no âmbito do mesmo processo, a estes dois tipos de incentivos ao investimento;
 - 15) Neste domínio, haverá que atender à doutrina administrativa consagrada no Ofício-circulado n.º 20023, de 23 de Maio de 2000, que, ao referir-se precisamente ao SIII, estipula que *"o prazo de caducidade do direito de liquidação (...) começa a contar a partir da data da notificação ao contribuinte do despacho definitivo que determine essa caducidade"*;
 - 16) Quando é a Administração Pública - e o próprio Ilustre Representante da Fazenda Pública - que reconhecem a necessidade da liquidação e a inevitável caducidade quando os incentivos não sejam liquidados no prazo de cinco anos, esta posição deverá ser adoptada pelos Tribunais, uma vez que

- é a única que se compadece com a defesa dos direitos dos contribuintes;
- 17) O artigo 33.º do CPT deverá ser aplicado à restituição de incentivos financeiros e fiscais, seja por extensão teleológica, seja por analogia, por forma a que o procedimento de liquidação também possa ser aplicado a Benefícios Condicionados como os incentivos concedidos ao abrigo do SIII;
 - 18) A carta do Banco Português do Atlântico (que se desconhece em que qualidade actua) em caso algum pode ser considerada uma liquidação;
 - 19) Não estão preenchidos os requisitos do artigo 36.º, número 2, do CPPT, sendo que, por outro lado, não é aceitável que se aplique o n.º 1 do artigo 22.º do CPT a uma "notificação" feita por um Banco;
 - 20) Nunca houve qualquer comprovação ou fundamentação dos montantes, em dívida, assim como nenhuma justificação para os valores apurados sob a forma de juros compensatórios ou moratórios;
 - 21) A RECORRENTE nunca teve a possibilidade de exercer os meios de defesa ao seu alcance, sendo, por isso, a "notificação" incompleta e, conseqüentemente, ineficaz;
 - 22) Caso o entendimento da RECORRENTE não seja perfilhado pelo Tribunal ad quem, é aplicável ao caso sub judice a alínea d) do artigo 310.º do Código Civil (CC), que prescreve um prazo de prescrição de cinco anos para juros convencionais ou legais.

Contra-alegou a Fazenda Pública, pugnando, naturalmente, pela improcedência do recurso.

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

Dado integral conhecimento do douto parecer do EMMP a ambas as partes, apenas a Rct. se pronunciou, contrariando-o.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

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

A instância julgou provados os seguintes factos:

1. A oponente, ECM, tem como actividade principal a produção de bebidas refrigerantes.

2. Foi notificada, por ofício de 24-7-2002, para pagar 302 198,54 euros relativamente ao processo de execução de contribuição industrial Secção B, de 1995.

3. Tal dívida reporta-se à caducidade dos incentivos fiscais e financeiros concedidos à oponente ao abrigo do Sistema Integrado de Incentivos ao Investimento (SIII).

4. Em 22-9-1982, a Administração Fiscal, pelo Despacho n.º 882/82 do Secretário de Estado do Tesouro, concedeu provisoriamente tais incentivos fiscais e financeiros à oponente "... previstos nos artigos 12º e 13º do Decreto-Lei 194/80 (regime geral) nos termos do artigo 41.º, n.º 1, do Decreto-Lei 194/80",

Sendo:

"Incentivos fiscais: contribuição industrial e imposto complementar, Secção B -isenção por 3 anos; reintegrações e amortizações ...;

incentivos financeiros: os correspondentes à taxa básica de bonificação de 4,86%.

A concessão destes incentivos fica condicionada à realização, sujeita a verificação, dos objectivos constantes do projecto de investimento, dentro dos correspondentes prazos."

5. Como a oponente desistiu dos incentivos fiscais, a Administração Fiscal decidiu, por despacho definitivo de 12-4-1995, notificado em 19-5-1995, a caducidade dos benefícios fiscais e financeiros concedidos, em virtude do promotor do investimento ter desistido dos benefícios provisoriamente concedidos.

6. Em 26-7-2002, a oponente apresentou à Administração Fiscal (SEAF) a exposição junta aos autos a fls. 14 e segs.

7. Quando desistiu dos incentivos fiscais, a oponente solicitou, ainda, a dispensa de apresentação da respectiva documentação, solicitada pela Administração Fiscal.

8. Em 11-4-2000, o Banco Português do Atlântico comunicou à oponente o seguinte:

"Assunto. - SIII - Regime Geral - Decreto-Lei 194/80 . . . , Reposição de Incentivos Financeiros.

Vimos pelo presente enviar a V. Ex^a cópia do documento recebido da DGT, referente à reposição dos incentivos financeiros e respectivos juros, por aplicação do despacho definitivo de 12-4-95."

9. Este documento da DGT, com data de 28-2-2000 e n.º 06067, dizia ao BPA:

"Assunto. - SIII - Regime Geral - Decreto-Lei 194/80, de 19-6. Reposição de Incentivos Financeiros.

De acordo com a recuperação de incentivos financeiros . . . , solicita-se que seja depositada no NIB . . . a quantia indicada em anexo.

Mais solicitamos que o montante referido seja depositado no prazo de 30 dias . . . "

10. O referido Anexo estabelece o montante de esc. 52 162 239\$00 para a ECM.

11. O valor exequendo compõe-se do seguinte:

- capital = € 260 184,15;

- Juros de mora de 11-3-2000 a 30-6-2002 = € 42 014,39.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, cabe referir que, efectivamente, ele não nos revela que "nunca a Recorrente foi notificada de qualquer liquidação respeitante à reposição dos benefícios provisoriamente concedidos, ou de qualquer fundamentação da mesma" - conclusão 3.^a; a existência de "doutrina administrativa consagrada no Ofício-circulado número 20 023, de 23 de Maio de 2000, que, ao referir-se precisamente ao SIII, estipula que o prazo de caducidade do direito de liquidação (...) começa a contar a partir da data da notificação ao contribuinte do despacho definitivo que determine essa caducidade" - conclusão 15.^a (a invocação de uma "circular" consubstancia matéria de facto - *inter alia*, v. acs. desta Secção de 30.IX.98 - rec. 22 475 e de 06.X.99 - rec. 23 447); que " a Administração Pública e o próprio Ilustre Representante da Fazenda Pública - . . .

reconhecem a necessidade da liquidação e a inevitável caducidade quando os incentivos não sejam liquidados no prazo de cinco anos . . . " - conclusão 16.^a; que "nunca houve qualquer comprovação ou fundamentação dos montantes em dívida, assim como nenhuma justificação para os valores apurados sob a forma de juros compensatórios ou moratórios" - conclusão 20.^a; e que "a Recorrente nunca teve a possibilidade de exercer os meios de defesa ao seu alcance" - conclusão 21.^a

Como assim, temos que a recorrente se socorre de factos de que na sentença recorrida não encontramos rasto, o que vale por dizer que a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de competência generalizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 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 21.º, nº 4, e 32º, nº 1, al. b), do ETAF e 280º, nº 1, do CPPT).

E, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, nº 1, al. b), do ETAF e 280º, nº 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões (onde se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito artigo 690º do CPC, sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do mesmo compêndio adjectivo), suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

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

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

Isto assente, importa referir que segundo o artigo 21º, nº 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, nº 1, al. b), do mesmo Estatuto, que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.^a instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito".

E, na mesma linha de pensamento, prescreve a alínea a) do n.º 1 do artigo 41º de tal diploma que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do TCA) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 32º." Articuladamente, diz-nos o artigo 280º, n.º 1, do CPPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso, . . . a interpor . . . para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso . . . para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo."

Em seguimento de tudo o exposto se conclui que o recurso per saltum do despacho de fls. 5 não tem, na verdade, 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, julgando-se procedente a questão prévia em apreço, se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, competência que assiste àqueloutro Tribunal Superior.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *António Pimpão* — *Almeida Lopes* (vencido, pois entendendo que o STA é competente).

Acórdão de 3 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Matéria de facto. Ónus da prova.

Doctrina que dimana da decisão:

I — Nos processos inicialmente julgados no Tribunal Tributário de 1ª Instância o Supremo Tribunal Administrativo apenas conhece de matéria de direito.

II — Cabe ao contribuinte a quem foi efectuada uma liquidação adicional de IVA por não terem sido aceites as deduções declaradas, o ónus da prova dos factos que alega como fundamento do seu direito.

Recurso n.º1564/03-30. Recorrente: Manuel António Ferreira Matinhas; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Consº Dr. Vítor Manuel Marques Meira.

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

Manuel António Ferreira Matinhas impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu a liquidação adicional de IVA que lhe foi efectuada relativamente ao exercício de 1992.

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

Inconformado com o decidido recorreu o impugnante para o Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso e manteve a sentença recorrida.

Continuando inconformado recorreu então para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a revogação da decisão, formulando as seguintes conclusões:

1 — Foi produzida prova testemunhal que foi afastada com a alegação de que as pessoas inquiridas eram ou são trabalhadores do impugnante.

2 — Tal facto é ilegal, porque tais pessoas, mais que ninguém, é que têm o conhecimento directo e pessoal dos factos.

3 — O ónus da prova recaía sobre a Administração Fiscal.

4 — As prestações de serviços foram realizadas, havendo certeza quanto à prova produzida, mas mesmo que dúvidas houvesse, o acto impugnado deveria ser anulado.

5 — Houve violação do disposto nos artº 121º do CPT (em vigor ao tempo) e nos arts. 392º e 393º do CC.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por o acórdão recorrido não poder ser sindicado pelo Supremo Tribunal Administrativo quanto a erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa, nem sobre a fundada dúvida quanto à existência e quantificação do facto tributário por tal questão se inscrever no domínio da matéria de facto. Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

No acórdão recorrido vêm dados como provados os seguintes factos:

1- A escrita/contabilidade do Impugnante foi objecto de uma acção de fiscalização, efectuada por funcionário afecto ao Serviço de Prevenção e Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Viseu, do qual resultou o relatório junto a fls. 15 a 26 e cujo teor dou aqui por reproduzido.

2- Na sequência da fiscalização efectuada, a Administração Fiscal concluiu que as seguintes facturas emitidas por Domingues de Jesus Ferreira:

Número	Data	Valor líquido	Imposto
282	27-01-92	1.932.000\$00	328.440\$00
285	25-02-92	1.676.000\$00	284.920\$00
288	25-03-92	2.148.500\$00	365.245\$00
			978.605\$00

resultavam de negócios jurídicos simulados relatório da fiscalização.

3- Na sequência do relatório elaborado, foi processada a nota de apuramento modelo 382.

4- Foi liquidado ao Impugnante Imposto sobre o Valor Acrescentado no montante de 978.605\$00 e juros compensatórios no montante de 337.176\$00 - fls. 31/32.

5- O prazo para pagamento voluntário do imposto e respectivos juros terminou em 04/03/94 - fls. 31/32.

6- A Impugnação foi deduzida em 26-04-94 - fls. 2.

7- Por sentença de 18-02-97, transitada em julgado em 04 de Março de 1997, proferida pelo Tribunal de Círculo de Lamego, o aqui Impugnante e Domingos de Jesus Ferreira foram condenados como co-autores materiais de um crime continuado de falsificação de documentos, entre os quais as facturas referidas em 2 - cfr. acórdão de fls. 44 a 51, cujo teor dou aqui por reproduzido.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Nas duas primeiras conclusões o recorrente questiona a valoração da prova testemunhal efectuada na sentença e no acórdão recorrido. Na quarta conclusão sustenta que as prestações de serviços foram realizadas. Ora a valoração da prova testemunhal levada a efeito pelas instâncias e a prova da realização das prestações de serviços substanciam crítica às conclusões de facto ou questionam os próprios factos fixados. Como é sabido, nos processos inicialmente julgados nos tribunais tributários de 1ª instância, este Supremo Tribunal Administrativo só conhece de matéria de direito, nos termos previstos pelo artigo 21º, nº 4, do ETAF. Não pode pois este Tribunal apreciar se as conclusões de facto retiradas pelas instâncias da prova testemunhal estão ou não correctas nem se as prestações de serviços foram ou não realizadas por o conhecimento de tais factos estar arredado da competência deste Supremo Tribunal Administrativo.

Resta pois a terceira conclusão que manifesta o entendimento de que o ónus da prova recaía sobre a Administração Fiscal. O acórdão recorrido apreciou com detalhe a repartição do ónus da prova em termos que nos não merecem qualquer censura, citando mesmo em apoio da sua tese o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 17 de Abril de 2002. Referiu que, de acordo com o entendimento actual do princípio da legalidade administrativa, incumbe à AT o ónus da prova da verificação dos requisitos legais das decisões positivas e desfavoráveis ao destinatário quando tal acto tenha por fundamento a existência do facto tributário e a sua quantificação, competindo porém ao contribuinte, nos casos de liquidação adicional de IVA com fundamento no não reconhecimento das deduções por ele declaradas, o ónus da prova da existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito de dedução do imposto. Aplicando este entendimento aos factos provados em concreto concluiu que o ora recorrente não logrou provar que as operações que invocava e que correspondiam às facturas eram reais. Estando pois correcto o entendimento quanto ao ónus da prova e não podendo este Supremo Tribunal Administrativo debruçar-se sobre a matéria de facto provada, não pode deixar de concluir-se que tal acórdão fez boa interpretação e aplicação da lei, nada havendo por isso a censurar-lhe.

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

Custas pelo recorrente, fixando em 60% a procuradoria.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2003. — Vítor Meira (relator) — Alfredo Madureira — Brandão de Pinho.

Acórdão de 3 de Dezembro de 2003.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Rechaçando-se nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1.ª instância para o STA facto dado como provado pelo tribunal a quo, não se mostrando, assim, consolidada a matéria de facto, falece à Secção de Contencioso Tributário do mesmo Supremo competência hierárquica para o julgamento de tal recurso, cuja assiste à Secção homónima do TCA.

Recurso nº 1608/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Joaquim Manuel Menino Rocha e Sousa Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Inconformada com a sentença de fls. 82-87 do 2º Juízo do TT de 1.ª Instância do Porto que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por Joaquim Manuel Menino Rocha e Sousa, contra liquidação de IRS relativa ao ano de 1996, dela interpôs, oportunamente, recurso para este Supremo, culminando a atinente alegação com as seguintes conclusões:

A. Considerou a douta sentença recorrida ter existido errónea qualificação do montante de 1.252.299\$00, anuindo à tese de que tal verba integra o conceito de ajudas de custo e não de rendimento de trabalho dependente, como havia sido qualificada pela Administração Fiscal.

B. Verifica-se, pelos dados apurados pelos Serviços de Fiscalização, assim como pelo conteúdo das afirmações proferidas pelo impugnante, que se está perante a concessão de um subsídio atribuído ao impugnante pela CESPU, a fim deste efectuar o seu doutoramento.

C. Nos termos do disposto pelo diploma que aprova o estatuto do Bolseiro de Investigação - o DL 437189 de 19.12 - no seu Art. 2º, alínea d), diz-se "*Bolsa de estudo ou de investigação o subsídio pelo qual se opera uma transferência financeira de uma instituição financiadora para um bolseiro de investigação, visando a frequência por parte deste de estágios, cursos de pós-graduação, actualização ou especialização, a obtenção de graus académicos ou a realização de trabalhos de investigação*", pelo que, ficam de fora do âmbito da sua aplicação os bolseiros que se encontrem vinculados às entidades acolhedoras, financiadoras ou a terceiros por contrato de trabalho ou qualquer vínculo jurídico-laboral de Direito Público.

D. Por sua vez, para que uma determinada verba possa ser considerada como ajuda de custo, tem que verificar-se que a realização das despesas subjacentes tenham por motivo o exclusivo interesse da entidade pagadora, uma vez que tal natureza resulta do facto de se destinarem a compensar o trabalhador relativamente a despesas por si efectuadas em serviço e a favor da entidade patronal, no sentido

do conceito jurisprudencialmente consagrado, nomeadamente no Acórdão do TCA de 24/10/00: "característica essencial das ajudas de custo é o facto de representarem uma compensação ou reembolso pelas despesas que o trabalhador **foi obrigado a suportar do seu bolso, na sequência de deslocações ou novas instalações ao serviço do empregador**, inexistindo na sua percepção qualquer corresponsabilidade em relação ao trabalho".

E. A aquisição de um grau académico, neste caso o grau de "doutor", beneficia de forma directa e imediata aquele que o adquire, por um sem número de razões ao nível substancial, de capacidade, conhecimento e enriquecimento pessoais e, se algum benefício a CESPU poderia vir a retirar deste facto, o mesmo seria tão só de forma indirecta e derivada do mesmo docente fazer parte integrante dos seus quadros, o que de resto também não se encontra de modo algum garantido, perante os factos provados nos autos.

F. Não está garantido, de facto, que a CESPU venha a retirar benefício do facto de o impugnante passar a ter aquele grau académico, por se não achar este vinculado a continuar ao serviço daquela, em virtude da inexistência de algum tipo de vinculação ou obrigatoriedade por parte do docente, de continuar a prestar os seus serviços uma vez obtido o grau académico, nem sequer qualquer estabelecimento de um período mínimo, durante o qual o impugnante tivesse que manter-se naquela instituição, como forma de a mesma ver "compensado o seu investimento na formação do docente".

G. A Fazenda Pública não pode concordar com a qualificação das verbas em causa como ajudas de custo ditada pela douta sentença, por os rendimentos percebidos, não encaixarem nesse conceito, que foi previsto e pensado pelo legislador para abranger outro tipo de situações que não a que está configurada nos autos, tendo que os rendimentos foram bem qualificados, como rendimentos do trabalho dependente por preenchimento da norma de incidência prevista no Art. 2º, nº 2, do CIRS e, como tal sujeitos a tributação.

H. Dada a correcção e manutenção da liquidação, deixa de ter sentido o decidido na sentença sob o ponto 8.3, quanto á devolução da quantia paga e dos juros indemnizatórios, já que resultam não verificados os pressupostos por não haver qualquer erro a imputar aos serviços.

I. A douta sentença recorrida violou o disposto nos Arts. 2º, nºs 2 e 3, al. e), do CIRS, 61º do CPPT e 43º da LGT.

O distinto POA entende que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, por isso que, na conclusão F) das alegações de recurso, a recorrente questiona o julgamento do tribunal sobre a matéria de facto.

Dado integral conhecimento às partes do duto parecer do EMMP, apenas a Rct. se manifestou a respeito, admitindo o acerto do mesmo.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

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

A instância julgou provados os seguintes factos:

- O impugnante exerce o cargo de docente na Cooperativa de Ensino Superior Politécnico Universitário, CRL (CESPU).

- Após um exame à escrita da CESPU, foram efectuadas correcções técnicas à declaração de rendimentos por ele apresentada relativa-

mente a 1996, de acordo com a nota de fundamentação que faz fls. 28 a 33 dos autos.

- Nessa sequência, veio a ser-lhe efectuada a liquidação adicional ora em crise, da qual resultou IRS a pagar no valor de esc. 975 028\$00, incluindo 232 920\$00 de juros compensatórios.

- São os seguintes os montantes questionados, perfazendo o total de esc. 2 125 826\$00:

527 593\$00 = suporte documental de fls. 42;

266 800\$00 = suporte documental de fls. 43;

192 865\$00 = suporte documental de fls. 44;

96 650\$00 = suporte documental de fls. 45;

282 500\$00 = suporte documental de fls. 46;

266 800\$00 = suporte documental de fls. 47;

115 162\$00 = suporte documental de fls. 48;

71 825\$00 = suporte documental de fls. 49;

401 083\$00 = suporte documental de fls. 50.

- Tais montantes foram pagos pela CESPU ao impugnante para comparticipação das despesas que teve em França com o seu doutoramento, deslocações para idas a congressos, viagens em automóvel próprio.

- A CESPU não tinha qualquer docente habilitado na área clínica e, para que o ensino que ministrava fosse reconhecido oficialmente, necessitava de docentes habilitados com o grau de doutor.

- O curso de doutoramento foi levado a cabo por exigência da entidade patronal e também para benefício desta; o mesmo acontecia com as idas a congressos, pois a CESPU pretendia ter os seus docentes bem formados, por uma questão de imagem, credibilidade e saber.

- Tal doutoramento estava abrangido pelo financiamento efectuado pelo Programa de Desenvolvimento Educativo Portugal (PRODEP) à CESPU, com o patrocínio do Fundo Social Europeu.

- O impugnante não recebeu qualquer comparticipação relativa a viagens entre Porto e Almada e vice-versa.

Como bem nota o distinto PGA, na conclusão F) da sua alegação de recurso, a Rct. questiona, em parte, o sobredito julgamento de facto.

Com efeito, para o tribunal *a quo*, "o curso de doutoramento foi levado a cabo por exigência da entidade patronal e também para benefício desta (sublinhado nosso)". Ora, para a Rct., "não está garantido ... que a CESPU venha a retirar benefício do facto de o impugnante passar a ter aquele grau académico, por se não achar este vinculado a continuar ao serviço daquela, em virtude da inexistência de algum tipo de vinculação ou obrigatoriedade por parte do docente, de continuar a prestar os seus serviços uma vez obtido o grau académico, nem sequer qualquer estabelecimento de um período mínimo durante o qual o impugnante tivesse que manter-se naquela instituição, como forma de a mesma ver "compensado o seu investimento na formação do docente."

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

É que a competência deste STA para apreciação dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de le instância se cinge a matéria de direito, segundo o estatuído nos artigos 21º, nº 4, e 32º, nº 1, al. b), do ETAF e 280º, nº 1, do CPPT).

E, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, nº 1, b), do ETAF e 280º, 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões (onde se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito artigo 690º do CPC, sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do mesmo compêndio adjectivo), suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica é, tão só, verificar se o recorrente pede alteração da matéria de facto ou invoca factos que não constam do probatório. Se tal ocorre, o recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito e fica, desde logo, definida a competência da 28 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, nº 4, do ETAF, "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância", estabelecendo, em consonância, o artigo 32º, 1, b), do mesmo Estatuto, que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito".

E, na mesma linha de pensamento, prescreve a alínea a) do nº 1 do artigo 41º de tal diploma que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do TCA) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na alínea b) do nº 1 do artigo 32º."

Articuladamente, diz-nos o artigo 280º, nº 1, do CPPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso, ... a interpor ... para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso

... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo."

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

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

Sem custas - artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *António Pimpão* — *Almeida Lopes* (vencido, pois entendo que o STA é competente).

Acórdão de 3 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Emolumentos liquidados pelo notário privativo da CGD.

Doutrina que dimana da decisão:

A falta de intervenção da CGD no processo de impugnação dirigido ao acto tributário da liquidação de emolumentos praticado pelo respectivo notário privativo tem como consequência a inoponibilidade da decisão judicial que concedeu provimento à impugnação contra aquela entidade.

Recurso n.º 2070/02. Recorrentes: Empreendimentos Imobiliários Colombo, SA Caixa Geral de Depósitos, SA, e C. Clamote; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons.º Dr. António José Pimpão.

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

1. Empreendimentos Imobiliários Colombo, S. A., e Caixa Geral de Depósitos, SA, recorrem da sentença de fls. 214 proferida no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 2º Juízo, 1.ª Secção.

Esta na parte em que julgou inexistente qualquer causa legítima de inexecução, determinou que a agora recorrente CGD restituísse à exequente a quantia identificada a fls. 214 acrescida de juros moratórios.

Aquela na parte em que julgou improcedente o pedido de juros indemnizatórios formulado pela exequente.

1.1. Empreendimentos Imobiliários Colombo, S. A, alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1ª O cumprimento integral do acórdão que se pretende executar implica o pagamento de juros legais, não se bastando com a mera restituição do montante que foi ilegalmente exigido à COLOMBO;

2ª Com efeito, a procedência total do recurso apresentado pela COLOMBO obriga não só à devolução da quantia anulada mas também ao pagamento dos juros previstos na lei; É que,

3ª A procedência de uma impugnação judicial obriga à reconstituição da situação que existiria se não se tivesse verificado o acto lesivo dos direitos e dos interesses legalmente protegidos do particular;

4ª O direito aos juros visa contribuir para que a reposição da legalidade não seja meramente formal e, conseqüentemente, se coloque o particular, na medida do possível, na situação que teria se aquela não tivesse sido violada;

5ª O art. 24º do C. P. T. e o art. 43º da L. G. T. consagram um regime especial para a efectivação da responsabilidade extra-contractual do Estado prevista no art. 22º da Constituição da República;

6ª O legislador ao prever este regime especial não pretendeu apenas a devolução do que for ilegalmente cobrado, mas o ressarcimento dos danos resultantes da não utilização pelo particular de uma determinada quantia, durante o tempo em que foi ilícitamente privado da mesma;

7ª Esta norma visa, portanto, facilitar o efectivo ressarcimento do particular, impondo apenas que se verifique que houve erro imputável aos serviços para haver lugar ao pagamento de juros;

8ª O erro imputável aos serviços que efectuaram a liquidação fica demonstrado em caso de procedência da impugnação;

9ª É indubitável que a reparação da ilegalidade sofrida pela COLOMBO implica não só a restituição do montante pago a título de emolumentos, mas também o pagamento dos juros previstos na lei;

10ª Ainda que a COLOMBO não tivesse solicitado no processo de impugnação o pagamento dos juros indemnizatórios (o que fez, sublinhe-se), teria sempre direito àquele pagamento pois verificam-se todos os requisitos legais para o reconhecimento de tal direito e os presentes autos são adequados à apreciação de tal direito;

10ª A sentença recorrida violou, por errada interpretação, os arts. 24º do C. P. T. e 22º e 62º da Constituição da República.

1.2. A Caixa Geral de Depósitos, SA, alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. Nem o Acórdão do STA dado à execução nem a sentença da execução vinculam a CGD, por esta não ter tido qualquer intervenção em nenhuma das acções e no recurso;

2. Ainda que se aceite a diferença de natureza entre a actividade comercial geral desenvolvida pela CGD e a actividade notarial que também lhe está cometida, tal não parece, por si só, fundamento para que a CGD seja equiparada à Administração Pública para efeitos da sua representação em juízo;

3. É que, diferentemente do que acontece com outras entidades da Administração Pública, a ora recorrente é uma entidade que, além de personalidade jurídica de direito privado, tem total autonomia económica e financeira, não podendo considerar-se que o acto em causa foi praticado por uma "outra administração material do Estado";

4. Tal como tem sido decidido em relação às autarquias locais; por identidade ou mesmo por maioria de razão, não deve ser aplicada a regra da representação pelo representante da Fazenda Pública, por se entender que a mesma atentará contra a autonomia da CGD;

5. Não tendo sido a ora recorrente citada para a acção, quando devia tê-lo sido, tal constitui falta de citação por o acto ter sido completamente omitido, o que importa a nulidade do processado posterior

à petição, vício, além de ser de conhecimento officioso, pode ser arguido em qualquer estado do processo, tudo nos termos do disposto nos arts. 194º-A, 195º-A, 204º, n.º 2, e 206º, n.º 1, do CPC, aplicáveis ao presente processo pelas remissões dos arts. 2º do CPPT e 1º da LPTA;

6. A arguida nulidade da 1.ª acção estende-se à execução, porquanto esta última, na apreciação da recorrente, tem a natureza de uma acção declarativa que se configura como uma nova fase, embora, autónoma, da primeira;

7. O antes exposto não é contrariado por possível entendimento de que na primeira acção a CGD tinha de ser representada pelo RFP. Com efeito, ainda que esse entendimento fosse correcto, o problema jurídico que lhe está subjacente é o da representação/capacidade judiciária, que por isso não comprometeria a questão logicamente prévia de a CGD ter de ter sido ela própria parte na acção;

8. Se parece indiscutível que a CGD devia ser parte na acção de impugnação, mais o é quanto à execução, pois a execução da sentença é aqui um acto privado, legitimando a agressão a um património diferenciado do Estado;

9. Isto mesmo foi reconhecido pela recorrida, que na petição pediu a final a citação da CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, S.A.;

10. A ordenada notificação do Notário Privativo da CGD para a execução não supre a falta de citação da CGD visto aquela ser uma sociedade anónima, representada nos termos legais e contratuais pelos seus administradores, qualidade que obviamente o Notário Privativo não detém;

11. A pronúncia na sentença recorrida sobre a questão da legitimidade passiva da CGD na execução assenta em fundamentação que, apesar de insuficiente, sempre deveria levar a decisão diversa da proferida, ou seja, à afirmação da necessidade da presença em juízo da CGD;

12. Com efeito, a eficácia do acórdão quanto à CGD teria de resultar de uma de duas situações: ou ter sido a CGD parte na acção de impugnação, o que não aconteceu, ou ser a CGD abrangida pela extensão subjectiva do caso julgado resultante da decisão nela proferida, o que não aconteceu;

13. No específico âmbito das decisões anulatórias, mesmo com eficácia erga omnes, é entendimento pacífico que estas não podem prejudicar quem não tenha sido recorrido nem haja sido citado para contestar, por força do princípio geral do direito de defesa consagrado no art. 20º da CRP;

14. Acresce que quando a sentença recorrida afirma a legitimidade da ora recorrente pela circunstância de ter sido esta quem arrecadou o valor dos emolumentos, está a afirmar que a respectiva legitimidade sempre resultaria do facto de esta ser titular da relação material controvertida tal como esta é configurada na acção, o que sublinha ser efectivamente uma questão de legitimidade directa que está em causa e não de uma questão de eficácia da sentença em relação a terceiros;

15. A entender-se que dos artigos 9º, n.º 4, da CPPT e 72º do ETAF resulta que a CGD não tinha de estar por si só na acção e que seria suficiente a intervenção na mesma do representante da Fazenda Nacional, tais normas seriam inconstitucionais, por violação do disposto nos arts. 13º e 20º da CRP, inconstitucionalidade cuja apreciação se requer;

16. Como tem sido repetidamente reconhecido pelo Tribunal Constitucional, da conjugação do princípio da igualdade com o direito

fundamental de acesso aos tribunais resultam os princípios do contraditório e da igualdade de armas, que exigem designadamente que a cada uma das partes seja dada igual possibilidade de expor as suas razões, contrariar as razões invocadas pela parte contrária e oferecer provas, o que não foi respeitado no presente caso;

17. A decisão judicial que contrarie tais princípios constitucionais é nula ou inexistente, ainda que transitada em julgado;

18. A não participação da CGD no processo comprometeu materialmente e não apenas de modo formal o seu direito de defesa, como resulta designadamente de o Acórdão ter feita errada aplicação ao caso concreto de Directiva Comunitária que a este se não aplica e ter usado como fundamento decisão do TJCE que não abordou questão semelhante à discutida na acção de anulação;

19. O disposto no art. 5º do Dec.-Lei nº 256-A/77, de 17 de Junho, que impõe o requerimento pelo interessado do cumprimento da sentença anulatória "ao competente órgão da pessoa colectiva nela demandada (sublinhado nosso)" não foi cumprido;

20. A Exequente não solicitou tal cumprimento à CGD mas ao Notário Privativo da Caixa Geral de Depósitos, que não é órgão daquela, nem é ele que tem de cumprir a sentença;

21. Tal vício da sentença recorrida tem sido integrado jurisprudencialmente como ilegitimidade activa do Exequente;

22. Discorda ainda a recorrente da apreciação da sentença quanto à apreciação do mérito da causa;

23. Não existe fundamento para que a execução da decisão proferida na acção anulatória condenasse a CGD na restituição à Exequente da quantia de Esc. 199.617.770\$00, que corresponde integralmente ao emolumento pago por esta, sob pena de o acto em causa passar a ser gratuito;

24. Se a pretensão da Exequente procedesse, o tribunal estaria a legitimar um enriquecimento injusto daquela;

25. Teria pois em qualquer caso de ser remetido para a execução do julgado o apuramento do montante que a CGD deveria ter cobrado pelo acto em apreço, só pela diferença podendo ser condenada à restituição;

26. Sendo assim, também não poderia ter havido lugar à condenação no pagamento de juros moratórios, dado a quantia ser ilíquida e não existir disposição legal que obrigue o respectivo pagamento a partir do final do prazo para cumprimento voluntário;

27. Aliás, não ficando a CGD vinculada pela decisão anulatória, em função dos invocados vícios desta, nem sequer se iniciou o prazo para execução voluntária, pelo que não houve ocorrência do facto a partir do qual se inicia a contagem de quaisquer juros;

28. Em qualquer caso, não são devidos quaisquer juros moratórios;

29. Os juros moratórios têm natureza indemnizatória, destinando-se a reparar os danos resultantes da mora na execução da respectiva sentença. Ora, não há culpa da CGD na não execução da sentença, desde logo porque a mesma não lhe foi notificada, nem a CGD foi interpelada pelo interessado para o respectivo cumprimento da sentença.

1.3. Em contra-alegações a CGD pronuncia-se pela confirmação da sentença recorrida na parte em que julgou improcedente o pedido formulado de juros indemnizatórios pois que:

Não existe título para a pretendida execução do juros indemnizatórios e nas conclusões das suas alegações do recurso, a Recorrente

nada refere sobre os juros indemnizatórios, assim delimitando o objecto do seu recurso, como é previsto nos arts. 684º, n.º 3, e 690º, n.º 1, do CPC.

1.4. Em contra-alegações pronuncia-se a exequente pela manutenção da sentença na parte em que dela não recorreu sustentando, em síntese, que:

1ª Os emolumentos independentemente de serem cobrados pelo Notário Privativo da Caixa Geral de Depósitos ou pela eventualidade de o montante obtido ser posteriormente, ainda que por determinação da lei, afectado à Caixa Geral de Depósitos, constituem sempre receitas coactivas;

2ª Sendo os emolumentos uma receita coactiva uma receita do Estado, aquela afectação, a existir, terá de ser vista como uma transferência ou subsídio publico a favor da Caixa Geral de Depósitos, nunca podendo ser receita própria da Caixa Geral de Depósitos;

3ª A exigência de uma receita pública por parte do Notário Privativo da Caixa Geral de Depósitos, via liquidação de emolumentos, constancia um acto tributário, pelo que o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa era competente e o processo de impugnação judicial era o meio adequado para a reacção da COLOMBO;

4ª O "direito de defesa" do Notário Privativo da Caixa Geral de Depósitos, num processo de impugnação judicial regulado no C. P. T., é assegurado pelo representante da Fazenda Pública, a quem cabe a representação da entidade que procede à liquidação da receita tributária;

5ª A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo é unânime no sentido de que do art. 154º, al. c), do C. P. T. resultava o princípio de que, nos processos de impugnação, mesmo quando estejam em causa receitas liquidadas por outras entidades estas serão sempre representadas pelo representante da Fazenda Pública;

6ª As partes nos autos que deram origem à decisão judicial que agora se executa foram devidamente representadas e não foi em caso algum preterido um qualquer direito de defesa consagrado na Constituição;

7ª Está em causa a devolução de uma quantia arrecadada por um notário no exercício de funções de carácter público isto é está em causa a devolução de uma receita do Estado, pelo que não se verifica a alegada violação da autonomia económica e financeira da Caixa Geral de Depósitos;

8ª O Notário Privativo da Caixa Geral de Depósitos possui as habilitações e a competência dos notários públicos, encontrando-se sujeito aos mesmos direitos e obrigações que regem a actividade notarial em geral o que inclui, naturalmente, as regras atinentes aos valores que cobra e as relativas à sindicância administrativa e judicial;

9ª O legislador admitiu excepcionalmente a figura do Notário Privativo da Caixa Geral de Depósitos mas entendeu que a sua defesa estaria salvaguardada através da actuação do representante da Fazenda Publica, pelo que não se aceita a analogia encetada pelas recorrentes entre a representação das autarquias locais e a desta entidade;

10ª É inquestionável que o Notário Privativo da Caixa Geral de Depósitos ou a Caixa Geral de Depósitos não podiam ter tido uma intervenção directa no processo de impugnação iniciado pela COLOMBO;

11ª Quer o requerimento apresentado junto do Notário Privativo da Caixa Geral de Depósitos, quer o requerimento de execução en-

tregue no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, cumprem todos os requisitos previstos na lei para a instauração dos autos de execução de julgados;

12ª A decisão exequenda vincula as recorrentes: as entidades que cobram, de forma coerciva, receitas públicas têm de acatar as decisões judiciais proferidas nos processos de impugnação;

13ª As decisões dos tribunais administrativos e fiscais traduzem-se em meros contenciosos de anulação e, por isso, para além da anulação, o Tribunal não pode substituir-se à administração, fixando desde logo o conteúdo das prestações, em virtude de tal comportamento contender com o princípio da separação dos poderes;

14ª Uma eventual renovação do acto tributário anulado terá de conformar-se com os fundamentos da decisão do Supremo Tribunal Administrativo que julgou que a Tabela de Emolumentos do Notariado em causa violava o Direito Comunitário.

1.5. O EMMP entende que o recurso da CGD merece provimento ficando prejudicado o conhecimento do recurso da exequente pois que ocorre situação equivalente à falta de citação prevista nos arts.º 194º, al. a), e 195º, als. a) e b), do CPCivil que tem como consequência a anulação de todo o processado a partir da petição inicial.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1- Por Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19 de Janeiro de 2000, já transitado em julgado, foi anulada a liquidação de emolumentos elaborada pelo Notário Privativo da Caixa Geral de Depósitos, no dia 20 de Setembro de 1995, no valor de Esc. 199.617.770\$00.

2- Em 19 de Dezembro de 2000, a exequente requereu ao Notário Privativo da Caixa Geral de Depósitos a restituição do valor de Esc. 199.617.770\$00, acrescido dos juros de lei desde 20 de Setembro de 1995 até integral reembolso.

3- Em resposta datada de 13 de Fevereiro de 2001, o Notário Privativo da Caixa Geral de Depósitos, recusou o referido pedido de pagamento, mencionado em 2, pelas razões constantes de fls.8, que aqui se dão por reproduzidas.

4Na sequência de nova solicitação da exequente, o mesmo Notário Privativo da Caixa Geral de Depósitos, voltou a reafirmar a recusa de pagamento, com base nas razões expressas a fls. 34 e 35, dando-se o teor destas aqui por reproduzido.

5- Esta execução foi instaurada em 17 de Abril de 2001.

3.1. A sentença recorrida equacionou e resolveu as questões de saber quem tem legitimidade passiva para executar o julgado, se se verifica ou não causa legítima de inexecução e qual o conteúdo concreto do dever de executar.

E sobre aquela primeira questão entendeu ser jurisprudência pacífica a de que a representação das entidades liquidadoras dos emolumentos no processo de impugnação judicial compete à Fazenda Pública (artº 9º, nº 4, do CPPT e artº 72º do ETAF).

Acrescentou que, ao contrário do que defende o Notário Privativo da Caixa Geral de Depósitos, não poderia o mesmo, ou a entidade na qual desempenha funções, ter intervenção directa no processo de impugnação judicial que precedeu esta execução pois que a actividade notarial desenvolvida pela referida entidade é de carácter administrativo e não comercial e aquela primeira actividade está sujeita a uma disciplina própria, que condiciona não só essa actividade, mas inclusive as regras atinentes à sua sindicância administrativa e judicial,

sendo a referida actividade notarial um prolongamento da Administração e da função notarial regular, só existindo a título excepcional, que se justifica apenas por razões históricas e pelo facto de o Estado ser o único detentor do capital social [como decorre do disposto no artº 3º, nº 1, al. b), do Código do Notariado].

E tal actividade estaria sujeita às mesmas regras substantivas e processuais da restante actividade notarial ainda que as receitas obtidas com esta actividade tenham diferente destino, em nada se altera aquela natureza, pois obedecem às mesmas regras e valores dos actos praticados na restante actividade notarial sendo aqueles valores encontrados não em função do lucro pretendido, mas como contrapartida do serviço prestado, à luz das regras sociais e políticas que justificam os montantes das taxas aplicadas, tal como são definidas pelas entidades administrativas competentes, e não pela oponente.

Estariamos no domínio duma actividade notarial materialmente idêntica à que regularmente é desenvolvida sob a tutela da Direcção Geral dos Registos e Notariado ainda que seja distinta a tutela administrativa, em nada este facto altera as regras relativas à impugnação judicial das liquidações elaboradas pelo Notário Privativo em causa não podendo consentir-se a intervenção directa da Caixa Geral de Depósitos nesse tipo de processos, tal como, de resto, sucede em relação a muitas outras entidades que igualmente cobram taxas.

Nesta perspectiva, tal como estas últimas entidades, também a Caixa Geral de Depósitos, enquanto detentora daquela função administrativa e notarial, não pode deixar de cumprir as decisões judiciais proferidas nos processos judiciais de impugnação, por via da tutela administrativa em que está integrada.

Estaria, por isso, a CGD sujeita, nessa actividade, às regras que regulam as demais entidades administrativas que praticam os mesmos actos, por ser uma entidade àquelas equiparada para efeitos notariais, nada impedindo que, de modo indirecto, a oponente faça valer as suas pretensões junto da Fazenda Pública, para que esta, por sua vez, as faça chegar a tribunal, não podendo fazê-lo directamente, porque não tem autonomia administrativa para o efeito e daí que a decisão exequenda, apesar de não ter sido proferida em processo participado pela Caixa Geral de Depósitos, ainda assim, a vincule.

Tendo ela arrecadado o valor dos emolumentos, é ela quem tem legitimidade passiva para cumprir o julgado e só no caso de não cumprir, se justificará a intervenção tutelar do Ministério das Finanças, nos termos do artº 9º, nº4, do Dec.-Lei nº 256-A/77, de 17/06.

3.2. No recurso interposto pela exequente sustenta a mesma, em síntese, serem devidos juros indemnizatórios pelo que a sentença recorrida teria violado, por errada interpretação, os arts. 24º do C. P. T. e 22º e 62º da Constituição da República.

Por sua vez a recorrente CGD sustenta, em síntese, que nem o Acórdão do STA dado à execução nem a sentença da execução vinculam a CGD, por esta não ter tido qualquer intervenção em nenhuma das acções e no recurso, ocorrendo nulidade de tais peças processuais.

Importa, por isso, abordar a questão suscitada pela recorrente CGD a qual a proceder prejudicará o conhecimento da questão suscitada pela exequente.

E é de manter o entendimento jurisprudencial afirmado pela decisão recorrida de que a representação das entidades liquidadoras dos emolumentos no processo de impugnação judicial compete à Fazenda Pública referentemente a actos tributários de liquidação de emolu-

mentos notariais ou registrais quando os mesmos tenham sido praticados por notários ou conservadores integrados na Administração dos registos e notariado.

Com efeito estabelecia o artº 42º, n.º 1, al. a), do CPT que compete ao RFP, nos tribunais tributários, a representação da administração fiscal no processo de impugnação judicial.

Acrescentava o artº 37º, al. d), do CPT que têm legitimidade para intervir no processo judicial tributário "outras pessoas a quem a lei atribua interesse".

Nos termos do artº 72º do ETAF aos representantes da FP compete defender os legítimos interesses desta.

O artº 9º, n.º 4, do CPPT veio estabelecer que "têm legitimidade no processo judicial tributário, além das entidades referidas nos números anteriores, o Ministério Público e o representante da fazenda Pública" depois de afirmar no nº 1 que "têm legitimidade no procedimento tributário ... quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido".

Por sua vez estabelece o artº 15º deste mesmo diploma legal as competências do representante da FP ao afirmar, no nº 1, al. a), que lhe compete representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário ...", para acrescentar no nº 3 que "quando a representação do credor tributário não for do representante da FP, as competências deste são exercidas pelo mandatário judicial que aquele designar".

Nesta perspectiva é de manter o entendimento de que quer à face do CPT quer à face do CPPT cabe ao representante da FP integrado na DGI a legitimidade para representar a FP nos processos de impugnação judicial de actos de emolumentos notariais ou registrais quando os mesmos tenham sido praticados por notários ou conservadores integrados na Administração dos registos e notariado ou na perspectiva do Ac. deste STA de 9-3-97, Rec. 21.410, quer como representante da Administração Fiscal, quer da entidade competente para a liquidação.

Impõe-se, perguntar se tal entendimento continua válido para a situação dos autos em que o acto tributário da liquidação foi efectuado pelo notário privativo da CGD, não se questionando aqui, se o dito acto tributário viola ou não normas de direito comunitário por sobre tal questão haver sido proferido acórdão deste STA transitado em julgado.

Não se questiona que o dito notário privativo exerce uma actividade notarial.

Contudo não pode deixar de assumir relevância o destino das receitas obtidas com a celebração dos respectivos actos notariais.

Com efeito, nos termos do art.º 5º do Decreto-Lei n.º 35982, de 23 de Novembro de 1946, "os emolumentos devidos pelos actos lavrados pela nota privativa da Caixa Geral de Depósitos, Crédito e Previdência constituirão receita do Estado e desta instituição" acrescentando o § 1.º que "a participação do Estado nestes emolumentos será igual à soma dos descontos para o Estado e impostos que sobre os mesmos emolumentos recairiam se eles fossem arrecadados pelo notário".

E esta actividade notarial, entendido o respectivo notário como um órgão especial da função notarial, por força do artº 3º 1 b) do Código do Notariado, sendo, como se escreveu na decisão recorrida, um prolongamento da Administração e da função notarial regular,

existindo a título excepcional, que se justifica por razões históricas e pelo facto de o Estado ser o único detentor do capital social o certo é que é particularmente importante aquele falado destino das receitas.

E esta relevância não é diminuída pelo facto de a indicada actividade notarial estar sujeita às mesmas regras substantivas e processuais da restante actividade notarial e pelo facto de aquelas receitas obedecerem às mesmas regras e valores das actos praticados na restante actividade notarial.

E igualmente não releva o facto de tais receitas serem definidas pelas entidades competentes e não pela recorrente CGD.

O facto de nos encontrarmos no domínio duma actividade notarial materialmente idêntica à que regularmente é desenvolvida sob a tutela da Direcção Geral dos Registos e Notariado passa a ter a especificidade resultante do facto de aquelas receitas reverterem a favor da CGD.

E este facto não poderá deixar de exigir a intervenção da CGD não só no processo de impugnação como no consequente processo de execução pois que tendo arrecadado o valor dos emolumentos tem a mesma legitimidade passiva para intervir na impugnação e na execução da respectiva decisão judicial.

Com efeito o RFP, como se escreveu no parecer junto pela CGD, cfr. fls. 19, tem intervenção no processo em nome e no interesse da entidade que, no âmbito da administração directa ou instrumental do Estado, liquidou e cobrou a receita fiscal enquanto que a CGD, entidade destinatária da receita intervém, no processo, em defesa dos seus interesses patrimoniais.

Nesta perspectiva, ainda conforme se escreveu no mesmo parecer, pag. 19, na medida em que é do interesse desta última entidade que a impugnação seja considerada improcedente, única forma de obviar à lesão patrimonial, ela encontra-se no processo judicial na posição de contra-interessado, isto é, de uma pessoa cujos interesses são opostos aos do impugnante e coincidentes com os da Fazenda Pública, tratando-se de interessado a quem o provimento do recurso pode directamente prejudicar, encontrando-se, por isso, abrangido pelos artigos 36º, n.º 1, e 40º, n.º 1, da LPTA.

Com efeito não resulta daquele art.º 42º do CPT o exclusivo de representatividade a cargo do FRP já que a alínea b) do artigo 37º do mesmo CPT reconhece legitimidade no processo tributário a outras pessoas a quem a lei substantiva atribua interesse o que implica que, nos caos em que a receita seja destinada, total ou parcialmente, a integrar um património distinto do património do Estado, se reconheça legitimidade passiva ao representante desse património conjuntamente com o representante da Fazenda Pública devendo socorrer-se o intérprete da mencionada alínea b) do artigo 37º do CPT assumindo o papel de contra-interessado no termos dos referidos preceitos da LPTA.

Conforme se escreveu no parecer citado, cfr. fls. 39, enquanto que a administração fiscal, segundo o disposto no artigo 42º, n.º 1, do CPT, era representada pelo representante da Fazenda Pública, é a mesma a que o artigo 43º do mesmo CPT conferia competência para a liquidação e a cobrança das contribuições e impostos e das taxas, nos termos das leis tributáveis, na medida em que arrecada as taxas (ou parte delas) liquidadas e cobradas pelo seu notário privativo, a CGD é titular dum interesse que, excedendo as operações de li-

quidação e cobrança, não pode dispensar a sua intervenção no processo de impugnação.

Entende-se, por isso, que na situação dos autos e na vigência do CPT o representante da Fazenda Pública não representa em juízo a CGD como entidade credora dos emolumentos notariais.

Nesta perspectiva torna-se desnecessário apreciar a questão da eventual inconstitucionalidade tal como foi apreciada pelo Tribunal Constitucional, cfr. Acórdão n.º553/94, de 25 de Outubro, em que este tribunal recusou, com fundamento em inconstitucionalidade, a aplicação conjugada das normas dos artigos 37º e 42º do CPT, na parte em que delas resultava que, nos processos tributários relacionados com receitas lançadas e liquidadas pelos municípios, estes fossem obrigatoriamente representados por um representante da Fazenda Pública pertencente à administração tributária do Estado com fundamento em que os princípios constitucionais da autonomia das autarquias locais e da descentralização administrativa impunham o reconhecimento da representação autónoma das autarquias locais nos processos judiciais tributários relacionados com receitas fiscais por elas liquidadas e cobradas, nos termos legais.

Aqui chegados parece-nos podermos acrescentar que a falta de intervenção e de citação da CGD no processo de impugnação dirigido ao acto tributário da liquidação de emolumentos tem como consequência a inoponibilidade da decisão judicial que concedeu provimento á impugnação contra a mesma entidade.

É certo que os presentes autos de execução se iniciam com um primeiro momento no qual se pretende a declaração de inexistência de causa legítima de inexecução ao qual se deve seguir, eventualmente, a fixação do conteúdo da execução.

Resta, por isso, concluir que a falta de intervenção da CGD no processo de impugnação dirigido ao acto tributário da liquidação de emolumentos tem como consequência a inoponibilidade da decisão judicial que concedeu provimento á impugnação contra a mesma entidade o que importa declarar.

4. Nos termos expostos acorda-se em conceder provimento ao recurso da CGD e, conseqüentemente, em declarar a inoponibilidade da decisão judicial que concedeu provimento á impugnação contra a recorrente Caixa Geral de Depósitos absolvendo-a da instância.

Custas pela exequente Empreendimentos Imobiliários Colombo, S. A, na primeira instância, fixando-se a taxa de justiça em 7 UC e neste STA, fixando-se em 40% a procuradoria.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 10 de Dezembro de 2003.

Assunto:

REFORMA DE ACÓRDÃO. ARTIGO 669º DO CPC.

Doutrina que dimana da decisão:

Se o requerente pede a reforma do acórdão, apenas com o fundamento de que a decisão aí proferida é diversa da proferida noutra aresto, não há fundamento para a reforma dos autos.

Recurso n.º 313/03-30. Requerente: **IBERSOL, SGPS, SA**; Requerido: Director-Geral dos Registos e do Notariado; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **IBERSOL, SGPS, SA**, notificada do acórdão proferido nestes autos, veio pedir a reforma do mesmo.

Sustenta que, diferentemente do decidido, há ofensa de caso julgado.

O Director-Geral dos Registos e do Notariado, ora requerido, defende a improcedência do pedido.

O EPGA defende que a pretensão da requerente não pode obter acolhimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. A reforma pretendida pela requerente teria alegadamente previsão legal no n.º 2 do art. 669º do CPC.

Mas é óbvio que o citado preceito legal não tem aqui aplicação.

Na verdade, nem ocorre o manifesto lapso, a que alude a alínea a) do citado preceito, nem constam do processo documentos ou quaisquer elementos "que, só por si impliquem necessariamente decisão diversa da proferida", como se vê da al. b) do citado preceito.

O que a requerente diverge é, de facto, da decisão proferida nestes autos, louvando-se, isso sim, em aresto diverso deste STA que, na óptica da requerente, trilhou caminho diferente e chegou alegadamente a solução jurídica antagónica.

Mas isto é uma outra questão, que não cabe obviamente no pedido de reforma formulado pela requerente.

A sua pretensão é assim infundada.

3. Face ao exposto, acorda-se em indeferir o pedido de reforma.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça em 99 euros.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queirós* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 10 de Dezembro de 2003.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A Secção de 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 523/03-30. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Maria Fernanda Gomes Ferreira Almeida; Relator: Ex.º Conselheiro Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Fazenda Pública, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Maria Fernanda Gomes Ferreira Almeida do acto de liquidação adicional de imposto sucessório, no montante de 1.965.160\$00, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. Tendo sido interposta impugnação com vista à obtenção da anulação do acto de liquidação original, assim como do acto de revisão subsequente praticado em sede de decisão proferida no processo de reclamação graciosa; foi proferida decisão, na qual, considerando-se ter existido preterição de formalidade legal essencial por omissão do direito de audição, se determinou na procedência da impugnação "a anulação parcial da liquidação aqui em causa, a qual deverá incidir apenas sobre a verba nº 20".

2. É inquestionável a existência, na esfera jurídica dos contribuintes, do direito a ser ouvidos e a pronunciar-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 arts. 267º, nº 5, da Constituição da República Portuguesa (CRP), arts. 8º e 100º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), art. 60º da Lei Geral Tributária (LGT) e art. 45º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

3. Atendendo a que a própria lei prevê casos de dispensa e até de inexistência do direito de audição, haveria que averiguar se teria efectivamente que ter lugar, na situação concreta, já que, do ponto de vista material, o direito de audição, não consiste senão em uma concretização do direito de participação na formação das decisões, constitucionalmente reconhecido.

4. Com este direito se almeja a que o contribuinte possa vir perante a administração expressar o seu entendimento, de forma a que esta, atenta a argumentação produzida, possa sopesar a sua, pretendendo-se, com isto, dizer que a substância do direito de audição (ou seja - a concretização do direito - manifestada no facto de o entendimento e os factos que o contribuinte queria vir trazer ao co-

nhocimento e apreciação da administração tenham sido efectivamente sopesados na decisão proferida) deve prevalecer sobre a forma.

5. Não existindo divergência quanto à factualidade subjacente, não se mostrava indispensável voltar a auscultar a posição da impugnante, mas antes dilatatório, uma vez que a sua posição em termos do direito aplicável já havia ficado plasmada no requerimento inicial de reclamação graciosa.

6. A divergência subjacente à decisão atacada não se reporta aos factos, mas reporta-se ao direito a aplicar, em termos de sujeição (ou isenção) de Sisa de Tornas, imposto que no entendimento da Administração é devido, não propriamente pela transmissão, mas pela transmissão de um excesso de quota na herança a aplicar.

7. Nada trazendo de novo que não houvesse sido já ponderado e considerado na posição adoptada pela administração, a participação da recorrida por meio da audição prévia antes da decisão final, em nada poderia alterar a mesma, não era portanto exigível, inexistindo preterição de formalidades legais essenciais, e logo, inexistindo motivo que devesse acarretar, de per si, a anulação da decisão proferida no processo de reclamação graciosa, ao contrário do que foi decidido na douda sentença ora recorrida.

8. No que concerne aos poderes de cognição e de pronúncia do tribunal, importa desde logo definir qual o pedido formulado pela impugnante, que se traduz no efeito jurídico visado pelo mesmo, já que este limita aqueles poderes de cognição quer positiva quer negativamente, no sentido de se não poder ir além do pedido e de se não dever ficar aquém do mesmo, não conhecendo de todas as questões suscitadas.

9. Desta forma, se considera que a sentença padece do vício de nulidade por omissão de pronúncia, nos termos do disposto nos arts. 125º do CPPT, 660º, nº 2, e 668º, nº 1, al. d), do CPC, por não ter apreciado a legalidade do acto de liquidação primitivo, matéria essa constante do petitório e não prejudicada pela procedência da argumentação da invalidade da decisão proferida no processo de reclamação, uma vez que a anulação desta deixa incólume a primeira liquidação efectuada.

10. Considera-se, por outra via, existir excesso de pronúncia no que concerne à afirmação citada no ponto 37 desta peça, já que extrapola do âmbito do processo de impugnação, meramente de anulação, além de se não encontrar suportada pelo conhecimento da matéria em termos de legalidade, no qual se não entrou.

11. Em qualquer em meios processuais como sejam a reclamação, a oposição, a impugnação judicial ou o recurso contencioso, não pode o Tribunal extrair qualquer outra consequência, designadamente através de injunções à administração fiscal ou a outros Tribunais, que não seja a determinação da extinção da execução ou a anulação da decisão ou da liquidação consoante a situação.

12. A douda sentença recorrida violou o disposto nos arts. 60º da LGT, 125º CPPT, 660º, nº 2, e 668º, nº 1, al. d), do CPC, 124º e 125º do CPPT.

A recorrida contra-alegou nos seguintes termos:

A) Veio a recorrente, pelo presente, alegar a violação do disposto nos arts. 60º da L.G.T., 125º do CPPT, 660º, nº 2, e 668º, nº 1, al. d), do CPC, 124º e 125º do CPPT, pela Douda sentença aqui em crise.

B) Ao invés da posição assumida pela Fazenda Nacional/Recorrente, entende a Recorrida ser justa, adequada e legalmente fundamentada a decisão proferida pelo Tribunal "a quo"

C) No art. 265º da Constituição da República Portuguesa, consagra-se o direito pelo qual se reconhece aos cidadãos o direito de participação na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito, é uma norma de hierarquia superior, não podendo ser posta em causa por qualquer outra norma ou princípio interpretativo, sob pena de estarmos perante uma inconstitucionalidade.

D) Sendo que o nº 1 do art. 60º da L.G.T. dá corpo ao texto constitucional, transpondo-se esse direito para o procedimento tributário concretizando o princípio. da participação dos contribuintes nas decisões que com eles estejam relacionadas.

E) Mais alegou a Recorrente, no sentido da existência de excesso de pronúncia, já que alega que "a Doutra sentença, não conhecendo do mérito da questão em termos de apreciação da legalidade da liquidação, contempla, no fim do ponto 9. da decisão (recorrida), a afirmação "a qual deverá apenas incidir sobre a verba nº 20 " i. e. diz que se extrapolou o âmbito do processo de impugnação, meramente de anulação, além de não se encontrar suportada pelo conhecimento da matéria em termos de legalidade, no qual não se entrou.

F) Não entendeu a Recorrente que, o que o, aliás Doutra tribunal recorrido se limitou a fazer, foi corrigir o englobamento da matéria colectável para efeitos de liquidação de Sisa, pois, da forma que estava produzida afrontava o disposto no Art. 11º, nº 22, do CIMSSD.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, desta STA para conhecer do recurso, uma vez que, nas sete primeiras conclusões, a recorrente faz menção a factos que não foram estabelecidos na decisão recorrida.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (artº 704º do CPC), pronunciando-se, apenas, a recorrente no sentido de admitir que o recurso interposto de sentença do Tribunal Tributário de 1.^a Instância não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, desde já requerendo, caso, a final, esse Venerando Tribunal venha a declarar-se incompetente em razão da hierarquia; a remessa dos autos ao Tribunal competente, o qual é o Tribunal Central Administrativo (2.^a Secção).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público, aliás, de conhecimento oficioso.

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

No âmbito do processo de imposto sucessório instaurado por óbito de Mécia Rosa de Sousa Gomes veio a ser liquidada a importância de 2.475.448\$00, da responsabilidade da impugnante, a título da sisa devida pela transmissão de um excesso de quota na herança.

A impugnante deduziu oportunamente reclamação graciosa, a qual obteve parcial provimento e, nessa sequência, reduzida a liquidação para o montante de 1.965.160\$00.

A impugnante não foi notificada para qualquer acto ou efeito antes de ser tomada a decisão em sede de reclamação graciosa.

A impugnante foi notificada da liquidação em 12.07.996.

Os autos de reclamação graciosa foram instaurados em 23.10.996, vindo a respectiva decisão a ser proferida em 30.04.999, sob parecer datado de 02.02.999.

O prédio urbano que constitui a verba nº 16 do processo de liquidação do imposto sucessório foi licitado por 3.800.000\$00.

O prédio urbano que constitui a verba nº 19 do processo de liquidação do imposto sucessório foi adquirido por 4.000.000\$00.

O prédio urbano que constitui a verba nº 20 do processo de liquidação do imposto sucessório foi transmitido por 22.000.000\$00.

Os prédios descritos nas verbas nº 16 e 19 constituem imóveis destinados a habitação.

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 28º, 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 subjudice, verifica-se que e tal como bem anota o Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto, nas sete primeiras conclusões da sua motivação do recurso a "recorrente FP sustenta que não era obrigatório ouvir a ora recorrente antes do acto de liquidação da sisa em causa; sucede, porém, como se vê das conclusões 5.^a, 6.^a e 7.^a, que a Recorrente fundamenta esse entendimento na afirmação de factos de que se não encontra rosto na sentença recorrida".

Destes modo e tal como também reconhece na sua resposta delis. 59, 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. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b), e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF e 280º, n.º 1, do CPPT).

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

Sem custas.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 10 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Juros indemnizatórios.

Doutrina que dimana da decisão:

Na vigência do artº 83º, n.º 4, do CPT, com a redacção que lhe foi dada pelo DL 7/96, de 7 de Fevereiro, os juros indemnizatórios contam-se à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do pagamento do imposto devido, sem atender às sucessivas e posteriores variações daquela taxa.

Recurso n.º 1042/03. Recorrente: SONAE, SGPS, SA.; Recorrido: Director-Geral dos Registos e do Notariado; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. SONAE, SGPS, SA, recorre da decisão (fls.193/194) que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 2º Juízo, 2ª Secção, indeferiu o requerido, no incidente de execução do acórdão do TCA, proferido em 8.02.2000, pagamento de juros indemnizatórios nos termos solicitados em 15.07.2002 (fls.114/116).

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1ª Os arts. 24º e 83º do CPT, após a redacção que lhes foi conferida pelo Dec.-Lei n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, consagraram a aplicação de uma taxa de juro fixa;

2ª De acordo com esses preceitos, a taxa dos juros indemnizatórios correspondia à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no dia do pagamento do tributo, acrescida de cinco pontos percentuais, e mantinha-se inalterada durante todo o período de contagem dos juros;

3ª Nas palavras do Ilustre Conselheiro LOPES DE SOUSA, no n.º 4 do art. 83º do C. P. T. "a questão da alteração das taxas aplicáveis

ao longo do período em que eles são devidos" era liminarmente eliminada, pois determinava-se "a aplicação de uma taxa de juros fixa, ao longo de todo o período de contagem dos juros";

4ª A entrada em vigor da L. G. T. 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 n.º 4 do art. 43º e no n.º 10 do art. 35º da L. G. T., a taxa dos juros indemnizatórios passou a ser equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do n.º 1 do art. 559º do Código Civil;

5ª Conforme explica o Ilustre Conselheiro LOPES DE SOUSA, a questão da alteração das taxas apenas se coloca após a entrada em vigor da L. G. T. pois "esta Lei não contém qualquer regra especial sobre esta matéria, pelo que a questão deverá ser resolvida à face dos princípios gerais sobre a aplicação da lei no tempo";

6ª A sentença recorrida, ao julgar improcedente o pedido de juros legalmente formulado, violou, pois, por errada interpretação e aplicação os arts. 24º e 83º do CPT.

O Ex.º Sr. Director-Geral dos Registos e Notariado apresentou alegações formulando as seguintes conclusões:

1. O recurso interposto pela sociedade "SONAE, SGPS, S.A." tem por objecto a decisão proferida pelo tribunal a quo no incidente de execução de sentença, referente aos termos em que foram calculados os juros indemnizatórios e moratórios devidos pela anulação judicial de um acto de liquidação de emolumentos registrais.

2. Ao contrário do que defende a ora recorrente, no cálculo dos juros indemnizatórios deve atender-se às taxas que sucessivamente vigoraram desde a data do pagamento indevido do tributo, dado que estas exprimem a medida legal considerada idónea para a mensuração do dano respeitante a uma obrigação pecuniária, tal como doutamente foi decidido pelo Venerando Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão proferido, em 20 de Fevereiro de 2002, no recurso n.º 26.669.

3. Os juros indemnizatórios devidos pela anulação de um acto de liquidação de emolumentos do registo nacional de pessoas colectivas, cujo preparo foi efectuado em 02 de Janeiro de 1997, e cujo prazo de execução espontânea da decisão judicial anulatória terminou em 17 de Setembro de 2001, nos termos do disposto nos artigos 83º, n.º 4, do Código de Processo Tributário e 35º, n.º 10, da Lei Geral Tributária, devem ser contabilizados de acordo com as seguintes taxas:

- de 02/01/1997 a 06/05/1997: 12% (Aviso n.º 5/96, de 22.11.96, publicado no D.R. n.º 287, II série, de 12.12.1996);
- de 07/05/1997 a 25/02/1998: 11% (Aviso n.º 180/97, de 22.04.97, publicado no D.R. n.º 104, II série, de 06.05.1997);
- de 26/02/1998 a 06/11/1998: 10% (Aviso n.º 1/98, de 16.02.98, publicado no D.R. n.º 47, I série- B, de 25.02.1998);
- de 07/11/1998 a 19/12/1998: 9,25% (Aviso n.º 3/98, de 30.10.98, publicado no D.R. n.º 257, I série- B, de 06.11.1998);
- de 20/12/1998 a 31/12/1998: 8,25% (Aviso n.º O/98, de 14.12.98, publicado no D.R. n.º 292, I série B, de 19.12.1998);
- de 01/01/1999 a 16/04/1999: 10% (Portaria n.º 1171/95, de 25 de Setembro);

de 17/04/1999 a 17/09/2001: 7% (Portaria n.º 263/99, de 12 de Abril).

4. Os juros moratórios devidos desde o fim do prazo para o cumprimento espontâneo da decisão judicial 17 de Setembro de 2001 até à data da transferência bancária da quantia em dívida - 05/06/2002

- devem ser calculados, de acordo com o disposto no art.º 3 do D.L. n.º 73/99, de 16 de Março, ou seja, à taxa de juro de 1% ao mês.

O EMMP entende que o recurso merece provimento pois que:

1. No cálculo dos juros indemnizatórios devem aplicar-se os regimes jurídicos que, sucessivamente, vigoraram desde a data do pagamento indevido do tributo, representando esta solução jurídica a correcta observância dos princípios sobre a aplicação da lei tributária no tempo (art.12º, n.º 2, da LGT).

2. A norma constante do art.83º, n.º 4, CPT (aplicável aos juros indemnizatórios «ex vi»art.24º n.º3 CPT) deve ser interpretada no sentido de que a taxa de juros se mantém fixa durante todo o período de contagem dos juros, não variando em função das sucessivas alterações da taxa básica de desconto do Banco de Portugal (como sustenta a decisão impugnada).

3. Como corolário deste entendimento desde o início da vigência do DL n.º 7/96, de 7 de Fevereiro (que aditou ao art. 83º do CPT a norma controvertida) até ao início da vigência da LGT (1.01.99) é aplicável a taxa fixa de 13,75% (8,75%+5%=13,75%) e não taxas de juros variáveis, como pretende a DGRN (2.ª e 3ª conclusões das contra-alegações fls.225/226) (no sentido propugnado sobre a interpretação da norma constante do art. 83º, n.º 4, CPT (cfr. Jorge Lopes de Sousa, *CPPT Anotado*, 4ª edição, 2003, p.305).

4. A interpretação sustentada pela DGRN, apoiada no citado acórdão do STA (aplicação das sucessivas taxas básicas de desconto, acrescidas de cinco pontos percentuais, no período indicado):

a) colide com a formulação inequívoca da norma, ao ignorar a referência cronológica eleita pelo legislador para a escolha da taxa básica de desconto a considerar, como componente da taxa de juros a aplicar b) traduz um entendimento fora do espaço de interpretação da norma, definido pela aplicação dos princípios hermenêuticos legais e doutrinários, na medida em que não colhe na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso (art. 9º, n.º 2, C.Civil).

2. A decisão em apreciação refere a fls. 193 vº que:

”De acordo com a nota discriminativa de fls. 132, verifica-se que à impugnante foi restituída a quantia de 725.564,65 euros, para cujo cálculo se atendeu ao montante da liquidação anulada, acrescida dos juros indemnizatórios e moratórios.

Visto isto, na sentença exequenda, decidiu-se que os juros indemnizatórios eram devidos desde 02.01.997 (data do pagamento dos emolumentos).

Dado que a exequente pagou o montante de emolumentos em 02.01.997, o primeiro dia de contagem dos juros ocorre em 03.01.997.”

3.1. Apreciando o pedido da ora recorrente entendeu a decisão em apreciação que em 1997 vigorava o anterior Código de Processo Tributário (CPT), cujo art. 24º, n.º 3, conjugado com o art. 83º, n.º 4, determinavam que a taxa dos juros indemnizatórios era correspondente à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor (no caso, feitas as devidas adaptações) no momento do pagamento indevido, acrescida de cinco pontos percentuais.

Que tendo a taxa básica de desconto do Banco de Portugal sofrido variações ao longo do tempo, naturalmente que terá de se atender à taxa em vigor em cada momento, sempre acrescida dos ditos cinco pontos percentuais, ou seja, 12%, 11%, 10%, 9,25% e 8,25%, em conformidade com a vigência de cada taxa de desconto, de acordo com os referidos Avisos do Banco de Portugal.

Que não assiste razão à exequente quando refere que a taxa básica de desconto do Banco de Portugal permaneceu inalterada até à entrada em vigor da LGT, que ocorreu em 01.01.999, pois que com a entrada em vigor da LGT, a taxa de juros indemnizatórios passou a ser idêntica à dos juros compensatórios (art. 43º, n.º 4, que, de acordo com o art. 35º, n.º 10, da mesma LGT passou a ser a mesma que a taxa de juros legais civis, ou seja 10% e 7%.

3.2. A questão controvertida no presente recurso consiste em determinar qual a taxa dos juros indemnizatórios na vigência dos arts. 24º e 83º do CPT, após a redacção que lhes foi conferida pelo D. L. n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, se tais preceitos consagraram uma taxa de juro fixa ou na perspectiva da recorrente se consagravam a taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no dia do pagamento do tributo, acrescida de cinco pontos percentuais e se a mesma se mantém inalterada até à data da entrada em vigor da LGT.

Com efeito a recorrente não questiona (cfr. conclusão 4ª e 5ª das suas alegações) que a entrada em vigor da L. G. T. alterou a forma de determinação dos juros, passando a aplicar-se as taxas legais sucessivamente em vigor nos diferentes períodos de contagem dos juros, ou que a partir de 1.01.1999 e por força das remissões constantes no n.º 4 do art. 43º e no n.º 10 do art. 35º da L. G. T., a taxa dos juros indemnizatórios passou a ser equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do n.º 1 do art. 559º do Código Civil.

Salvo disposição normativa em contrário e conforme refere o EMMP no cálculo dos juros indemnizatórios devem aplicar-se os regimes jurídicos que, sucessivamente, vigoraram desde a data do pagamento indevido do tributo, representando esta solução jurídica a correcta observância dos princípios sobre a aplicação da lei tributária no tempo, nos termos do art. 12º, n.º 2, da LGT.

Nesta perspectiva a norma constante do art. 83º, n.º 4, CPT, aplicável aos juros indemnizatórios por força do art. 24º, n.º 3, CPT, nos termos da redacção que lhe deu o DL. n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, deve ser interpretada no sentido de que a taxa de juros se mantém fixa durante todo o período de contagem dos juros, não variando em função das sucessivas alterações da taxa básica de desconto do Banco de Portugal.

Assim sendo e conforme continua a sustentar o EMMP, desde o início da vigência do DL n.º 7/96, de 7 de Fevereiro, que aditou ao art.83º CPT a norma controvertida, até ao início da vigência da LGT (1.01.99) é aplicável a taxa fixa de 13,75% (8,75% + 5% = 13,75%) e não taxas de juros variáveis, como pretende a DGRN.

Com efeito é este o sentido da jurisprudência deste STA a que se adere e que pode consultar-se, entre outros nos Ac. de 8-10-2003, Rec. 1040-03, 1041-03, 1076-03 e de 29-10-2003, Rec. 1183-03, que, de perto, passaremos a acompanhar.

Com efeito estabelecia o artigo 24º, n.º 3, do CPT que «o montante dos juros referidos no número anterior (juros indemnizatórios) será calculado, para cada imposto, nos termos dos juros compensatórios devidos a favor do Estado, de acordo com as leis tributárias» acrescentando o n.º 6 do mesmo preceito que «os juros (indemnizatórios) serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito».

O artigo 1º do Decreto-Lei 7/96, de 7 Fevereiro, introduziu o n.º 4 no artigo 83º do CPT o qual passou a estabelecer que «a taxa de juros compensatórios corresponde à taxa básica de desconto do

Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais».

E este artº 83º do CPT foi revogado pelo artigo 2º do Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a LGT a qual veio estabelecer que a taxa dos juros compensatórios é «equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do n.º 1 do artigo 559º do Código Civil» (artigo 35º, nº 10).

Por força do seu artº 43º a taxa dos juros indemnizatórios «é igual à taxa dos juros compensatórios» (nº 4).

Por isso a taxa de juros compensatórios, desde a vigência do decreto lei nº 7/96, correspondia ”à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais”.

Por força daqueles preceitos normativos a taxa não variava durante todo o tempo em que houvessem de contar-se os juros, ainda que flutuasse a taxa básica de desconto do Banco de Portugal sendo a mesma reportada ao início do retardamento da liquidação.

E porque era a mesma a taxa de juros compensatórios e indemnizatórios também a destes se fixava no momento do pagamento do imposto indevido (artigo 24º, nº 6, do CPT), sendo irrelevantes as posteriores alterações da taxa básica de desconto do Banco de Portugal.

E a dita taxa a que se refere o artigo 83º, nº 4, do CPT, segundo o qual «a taxa de juros compensatórios corresponde à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais», vigorou desde que foi introduzido no CPT (pelo Decreto-Lei nº 7/96 de 7 Fevereiro), até ao momento em que foi revogado (pelo Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro).

Contudo e conforme já se afirmou, na situação dos autos, não se controverte a taxa aplicável após a entrada em vigor da LGT e estabelecida pelo artigo 35º, nº 10, conjugado com o artigo 43º, nº 4, pois que, no âmbito do presente processo, quer a recorrente, quer a recorrida, aceitam, expressamente, que, a partir de 1 de Janeiro de 1999, é de atender à taxa consagrado no artigo 559º do Código Civil.

Como já se afirmou apenas vem questionada a interpretação do nº 4 do artigo 83º do CPT ou seja a questão de saber qual a taxa dos juros indemnizatórios desde a data do pagamento da quantia em 02.01.997 (data do pagamento dos emolumentos) até à entrada em vigor da LGT (1-1-1999) e se a taxa a considerar é uma só ou várias.

Estabelecendo o citado artº 83º, nº 4, do CPT que ”a taxa de juros compensatórios corresponde à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais” é manifestó que pretendeu o legislador que fosse esta a taxa aplicável até à entrada em vigor da LGT.

Conforme se escreveu no último acórdão referido ”a aplicabilidade da norma da LGT às relações jurídicas que, constituídas antes da sua vigência, subsistam após ela...não pode querer significar o afastamento da norma anterior, do CPT: esta vigorou enquanto não foi revogada, independentemente de, com a entrada em vigor da LGT, ser o regime desta lei o aplicável, apesar de a obrigação de juros ter nascido à sombra de lei anterior” pelo que ”a taxa variável, con-

sagrada pelo artigo 43º da LGT, só é de considerar a partir do momento em que esta norma entrou em vigor. Até então, a norma a respeitar é a do nº 4 do artigo 83º do CPT, e a letra deste número, já transcrita, não permite outra interpretação que não seja a pretendida pela recorrente: a taxa mantém-se fixa, sendo a que corresponde à taxa básica de desconto em vigor no dia do pagamento, acrescida de cinco pontos percentuais”.

Do exposto resulta que procedem as conclusões do presente recurso.

4. Termos em que se acorda em, concedendo provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida, julgando procedente o pedido de execução do julgado, devendo a recorrida satisfazer o pagamento de juros indemnizatórios nos termos referidos.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Fonseca Limão* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 10 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Matéria de facto em recurso interposto do TCA. Princípio do inquisitório.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Incluindo as conclusões das alegações do recurso interposto para este Tribunal, de acórdão proferido no TCA que apreciou sentença proferida em 1ª instância, matéria de facto não pode este Tribunal apreciar tal matéria factual excepto se se verificar ofensa de disposição legal expressa que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.*
- 2 — *No exercício dos poderes inquisitórios pode o julgador, em processo tributário, realizar ou ordenar as diligências que se afigurem úteis para a descoberta da verdade quer relativamente aos factos alegados quer às questões que officiosamente deva conhecer nos termos dos arts. 40º do CPT e 99º da LGT.*

Recurso n.º 1091/03. Recorrente: PONTISANTOS Construção Civil, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Consº Dr. António José Pimpão.

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

1. Pontisantos Construção Civil, 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 de IRC referente ao ano de 1992.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

- 1) A recorrente impugnou de facto e de direito a decisão recorrida.
- 2) Pondo em causa quer a prova produzida por parte da sentença proferida em 1ª Instância, quer invocando fundamentos que implicavam uma alteração da interpretação da factualidade dada como assente, bem como sobre as normas jurídicas aplicáveis ao caso concreto dos autos.
- 3) No Acórdão recorrido entendeu-se que compete à Administração Fiscal a prova dos pressupostos que permitem o recurso às correcções técnicas no apuramento da matéria tributável, competindo-lhe designadamente, demonstrar os factos que lhe permitiram concluir que a operação a que refere uma determinada factura é simulada.
- 4) Resulta do teor do Acórdão recorrido que compete à Administração Fiscal o apuramento da prova dos pressupostos que permitiam o recurso às correcções técnicas a que se referem os presentes autos.
- 5) No entanto, no âmbito dos presentes autos, verificamos por um lado que a prova "produzida" por parte da Administração Fiscal constante nos autos não era suficiente para apurar dos verdadeiros fundamentos e pressupostos da utilização das correcções técnicas, e em consequência resulta, por outro lado, que o Juiz pode ordenar as diligências de prova que considere necessárias para a descoberta da verdade.
- 6) Ora, parece-nos haver aqui contradição na fundamentação do Acórdão recorrido, pois por um lado, admite-se que era a Administração fiscal a quem incumbia a prova, admite por outro lado que tal prova não era suficiente, aceitando-se para isso a intervenção do julgador para aferir da veracidade da prova.
- 7) A intervenção do julgador da 1ª Instância, nomeadamente produzindo prova não serve para justificar a insuficiência de elementos indicados por parte da Administração Tributária.
- 8) Não se fez assim uma correcta interpretação dos artigos 40º, 76º, 78º, 133º e 135º do CPT, violando-se ainda os artigos 660º e 668º do C.P.C.
- 9) No mesmo Acórdão recorrido, reconhece-se que os fundamentos de facto e de direito são insuficientes, todavia ainda assim entendendo que apenas constitui nulidade quando ocorrer total omissão dos fundamentos de facto e de direito.
- 10) Na verdade, ao considerarmos como insuficiente um fundamento, obviamente que este impede um conhecimento total por parte de a quem é dirigido impedindo um cabal conhecimento da sua amplitude e do seu alcance.
- 11) Importunando assim uma defesa em conformidade sobre esses fundamentos.
- 12) No Acórdão recorrido não se esclarece nem se interpreta devidamente os fundamentos indicados na decisão impugnada.
- 13) Não compreendemos o argumento de que o dever de fundamentação só existe em relação às decisões judiciais e não em relação aos argumentos nelas utilizados.
- 14) São os argumentos que fazem as decisões e deste modo, é impossível impugnar uma decisão sem impugnar os fundamentos nela consignados.
- 15) No Acórdão recorrido classificam-se os vícios invocados pela recorrente como vícios de julgamento, não se fazendo uma análise

desses fundamentos, nem se realizando uma análise devida sobre esses fundamentos.

16) O Acórdão recorrido nulo.

17) A Sentença recorrida viola o disposto nos:

- a) Artigos 13º, 202º, 204º e 262º da C.R.P.;
 - b) artigos 16º, 17º, 21º, 22º, 40º, 76º, 78º, 133º, 135º, 120º, 142º, 143º e 144º do Código de Processo Tributário;
 - c) Artigos 100º, 124º e 125º do Código do Procedimento Administrativo;
 - d) Artigos 174º, 175º, 176º 177º e 178º do Código de Processo Penal;
 - e) Artigo 50º do Decreto-Lei n.º 20-A/90 de 15 de Janeiro.
 - f) Artigos 660º e 668º do C.P.C.
- O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que: Não ocorre a alegada, nas conclusões 1ª a 6ª, nulidade do acórdão recorrido por contradição entre os fundamentos e a decisão porque falha a premissa posta nas conclusões 3ª e 4ª uma vez que esta questão não foi tratada no acórdão recorrido.
- Em direito tributário e contrariamente ao sustentado nas conclusões 7ª e 8ª, assistem ao juiz poderes inquisitórios no sentido de apurar a verdade material.
- As questões postas nas conclusões 9ª a 15ª não foram tratadas no acórdão recorrido não podendo, por isso, proceder.
2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:
 1. Encontra-se inscrita na Conservatória do Registo Comercial de Leiria a sociedade PONTISANTOS - CONSTRUÇÃO CIVIL, LLMITADA, com sede em Souto de Cima, Caranguejeira, Leiria, cujo objecto é a indústria de construção civil e obras públicas (doc. fls. 30-32, no mais aqui dado por reproduzido, para todos os legais efeitos).
 2. Na dec. mod. 22 IRC, relativa ao exercício "de 1992, aquela sociedade, aqui impugnante, declarou o valor tributável de 713.729\$00 (prejuízos) (doc. fls. 43-50, no mais aqui dado por reproduzido, para todos os legais efeitos).
 3. Por entender que existiam fortes indícios no sentido de que a factura nº 056, junta a fls. 102 dos autos, no valor líquido de 2.000.000\$00, que a impugnante contabilizou como custos, se tratava de uma operação simulada a fiscalização levantou, em 19-07-95, o auto de notícia de fls. 104-105, cujo teor aqui se reproduz na íntegra, para todos os legais efeitos.
 4. Em 30-10-95, a Administração emitiu a declaração correctiva (Mod. DC-22), junta por fls. 107-109 (exercício de 1992), na qual, por força da introdução de custos não aceites no valor atrás referido de 2000.000\$00, o lucro tributável corrigido passou a ser de 1.286.271\$00, passando a matéria colectável a ser de 874.748\$00, abtido que foi àquele lucro o reporte de prejuízos do ano de 1991, no valor de 411.523\$00).
 5. Na sequência do que se vem referindo, a Administração emitiu, em 09-02-96, a liquidação adicional nº 8310007410, referente ao exercício de 1992, da qual resultou imposto a pagar no valor de 314.909\$00 e juros compensatórios no valor de 125.135\$00, sendo a data limite da pagamento 06-05-96 (documento de cobrança de fls. 18, no mais aqui dado por reproduzido, para todos os legais efeitos).
 6. Em 10-04-96, a impugnante solicitou ao Chefe da 1ª RF de Leiria a passagem de certidão, ao abrigo do art. 22º do CPT, dos actos subjacentes à liquidação agora impugnada, que levantou em 03-05-96 (fls. 19-21).

7. A impugnação foi apresentada em 27-05-96 (nota de registo de entrada de fls. 2 e inf. fls. 39).

8. Dão-se aqui por reproduzidos, para todos os legais efeitos, a factura acima referida (com o nº 056 e junta a fls. 102) e o recibo nº 062 (junto a fls. 103).

9. Essa factura e esse recibo foram disponibilizados pelo Carlos Manuel Cardoso Lopes ao Vítor Manuel Cardoso Costa (testemunha ouvida a fls. 162).

10. O Carlos, com seu punho e letra, após a sua assinatura na factura e no recibo, que o Vítor preencheu com os restantes dizeres que deles constam.

11. Como contrapartida, e na altura em que procedeu a asse preenchimento, o Vítor recebeu de um dos sócios da firma "Rodriobras", de nome Daniel, ou de um dos sócios da impugnante, de nome Adriano este um aspecto que não foi possível apurar com exactidão, uma quantia monetária cujo montante se situa entre 7% e 8% do valor do IVA que consta da referida factura.

12. Por lhe ter disponibilizado a factura e o recibo, o Vítor entregou ao Carlos uma importância em dinheiro cujo montante não foi possível determinar.

13. Nem o Carlos nem o Vítor prestaram ou efectuaram à impugnante os serviços a que se refere a dita factura.

3.1. O acórdão recorrido confirmou a sentença em apreciação, por remissão, nos termos do artº 713º nº 5, do CPCivil, referentemente à não violação do princípio da igualdade pelo acto tributário da liquidação, à desnecessidade de ouvir a impugnante, enviando-lhe o seu projecto de decisão, quanto à suficiência da fundamentação de facto e de direito do mesmo acto tributário e quanto à afirmação de que a factura em discussão se traduziu numa operação simulada, fictícia ou de favor que, por isso, não podia ser contabilizada como custo pelo que estaria justificada a correcção quer da liquidação adicional quer dos juros.

Acrescentou, ainda, o acórdão recorrido inexistir qualquer nulidade da sentença que fixou a matéria de facto de acordo com a convicção do julgador e o princípio da livre apreciação da prova testemunhal devendo ser ouvida a testemunha Victor Manuel Cardoso Costa a quem as testemunhas imputavam a realização dos serviços justificativos da emissão da mencionada factura de fls. 102 a qual negou ter efectuado quaisquer trabalhos e explicou as motivações que presidiram à emissão de tal factura pelo que confirmou a sentença proferida em 1ª instância.

3.2. Sustenta a recorrente nas conclusões 1ª a 6ª, se bem entendemos a sua linha argumentativa, que tendo impugnado a sentença em termos de facto e de direito, pondo em causa a prova produzida por parte da sentença proferida em 1ª Instância no acórdão agora recorrido entendeu-se que compete à Administração Fiscal a prova dos pressupostos que permitem o recurso às correcções técnicas no apuramento da matéria tributável, competindo-lhe designadamente, demonstrar os factos que lhe permitiram concluir que a operação a que se refere uma determinada factura é simulada e que compete à Administração Fiscal o apuramento da prova dos pressupostos que permitiam o recurso às correcções técnicas.

Acrescenta, ainda a recorrente, que no âmbito dos presentes autos se verifica por um lado que a prova "produzida" por parte da Administração Fiscal constante nos autos não era suficiente para apurar

dos verdadeiros fundamentos e pressupostos da utilização das correcções técnicas, e que o Juiz pode ordenar as diligências de prova que considere necessárias para a descoberta da verdade para concluir que parece haver contradição na fundamentação do acórdão recorrido, pois por um lado, admite-se que era à Administração fiscal que incumbia a prova e por outro lado que tal prova não era suficiente, aceitando-se para isso a intervenção do julgador para aferir da veracidade da prova.

Como no ponto antecedente se referiu o acórdão recorrido confirmou a sentença em apreciação, por remissão, nos termos do artº 713º, nº 5, do CPCivil, referentemente à afirmação de que a factura em discussão se traduziu numa operação simulada, fictícia ou de favor que, por isso, não podia ser contabilizada como custo pelo que estaria justificada a correcção, quer da liquidação adicional, quer dos juros.

Acrescentou, ainda, o mesmo acórdão recorrido, inexistir qualquer nulidade da sentença que fixou a matéria de facto de acordo com a convicção do julgador e o princípio da livre apreciação da prova testemunhal devendo ser ouvida a testemunha Victor Manuel Cardoso Costa a quem as testemunhas imputavam a realização dos serviços justificativos da emissão da mencionada factura de fls. 102 a qual negou ter efectuado quaisquer trabalhos e explicou as motivações que presidiram à emissão de tal factura pelo que confirmou a sentença proferida em 1ª instância.

E o que o acórdão em apreciação afirmou foi que da prova carreada para os autos resultava que a factura em referência não traduzia a realização efectiva de serviços pela impugnante.

Acrescentou, ainda, que a impugnante "não logrou provar ... como lhe competia ... que a factura em causa titulava um custo efectivamente suportado ...".

E tais afirmações resultam da análise dos pontos 3º e 10º a 13º da matéria de facto dos quais, em síntese, resulta que "por entender que existiam fortes indícios no sentido de que a factura nº 056, junta a fls. 102 dos autos, no valor líquido de 2.000.000\$00, que a impugnante contabilizou como custos, se tratava de uma operação simulada a fiscalização levantou, em 19-07-95, o auto de notícia de fls. 104-105" a qual não era contrapartida da prestação de quaisquer serviços.

Não ocorre, por isso, contradição na fundamentação do acórdão recorrido já que é questão diversa a afirmação de que cabe à AF a prova da verificação dos pressupostos legais da sua actuação e a afirmação de que compete ao sujeito passivo a prova da inexistência dos factos tributários alegados ou como se refere no acórdão recorrido a fls. 227 de que a factura em causa titulava um custo efectivamente suportado.

Não ocorre, por isso, a invocada contradição no acórdão em apreciação ao afirmar a verificação daqueles pressupostos legais de actuação da Administração Tributária perante os elementos indiciários que apontavam no sentido da simulação da factura em apreciação e acrescentar que o sujeito passivo não provou que a factura em causa titulava um custo efectivamente suportado.

3.3. Conforme refere, ainda, o EMMP em direito tributário assistem ao juiz poderes inquisitórios no sentido de apurar a verdade material.

Contudo afirma a recorrente na conclusão 7ª e 8ª que a intervenção do julgador da 1ª Instância, nomeadamente produzindo prova não serve para justificar a insuficiência de elementos indicados por parte da Administração Tributária.

Trata-se de questão factual apreciada pelo TCA que entendeu haver prova suficiente para levar a AF a efectuar a liquidação adicional a que se refere o ponto 5 da matéria de facto provada não tendo a ora recorrente demonstrado que a factura em causa titulava um custo efectivamente suportado.

Conforme no ponto antecedente se afirmou a verificação dos referidos pressupostos legais de actuação da Administração Tributária perante os elementos indiciários que apontavam no sentido da simulação da factura em questão permitiam que o juiz, dentro do seu prudente arbítrio, efectuasse as diligências que reputou adequadas com vista á descoberta da verdade material.

E a questão controvertida nas ditas conclusões pode ser apreciada na perspectiva de controverter a recorrente a matéria factual fixada ou na perspectiva de atacar o exercício dos poderes inquisitórios do julgador.

Naquele aspecto de discussão da matéria factual fixada pelo acórdão recorrido importa referir que a matéria de facto fixada pelas instâncias não pode ser reapreciada por este STA encontrando-se aquela definitivamente assente.

É que, nos termos do artº 21º, nº 4, do ETAF, este Tribunal "apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

Por força deste preceito legal e porque, na situação dos autos, estamos perante um processo, inicialmente, julgado pelo tribunal tributário de 1ª instância, a Secção de Contencioso Tributário do STA "apenas conhece de matéria de direito".

Neste recurso pode a recorrente alegar "além da violação de lei substantiva, a violação de lei de processo" nos termos do artº 722º, nº 1, do CPCivil.

Funcionando esta Secção como tribunal de revista não pode apreciar a decisão da matéria de facto constante do acórdão do TCA já que, nos termos do nº 2 do mesmo artº "o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de recurso de revista, salvo havendo ofensa duma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova".

Como na situação 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 aquela outra perspectiva em que a recorrente controverte o exercício dos poderes inquisitórios do julgador não merece melhor sorte pois que em processo tributário vigora o princípio do inquisitório segundo o qual o tribunal deve realizar ou ordenar as diligências que se afigurem úteis para a descoberta da verdade quer relativamente aos factos alegados quer às questões que officiosamente deva conhecer nos termos dos arts. 40º, do CPT e 99º da LGT (cfr., neste sentido, STA 18-06-03, Rec. 785-03).

3.4. Na conclusão 16ª afirma a recorrente que o acórdão recorrido é nulo depois de referir nas conclusões 9ª a 15ª, em síntese, que depois de o mesmo acórdão reconhecer que os fundamentos de facto e de direito são insuficientes, todavia, entendeu que apenas constitui nulidade quando ocorrer total omissão dos fundamentos de facto e de direito acrescentando que ao considerar como insuficiente um fun-

damento tal insuficiência impede um conhecimento total por parte da recorrente "importunando assim uma defesa em conformidade sobre esses fundamentos".

Refere, ainda, que no acórdão recorrido não se esclarece nem se interpretam devidamente os fundamentos indicados na decisão impugnada, não se compreendendo "o argumento de que o dever de fundamentação só existe em relação às decisões judiciais e não em relação aos argumentos nelas utilizados" pois que "são os argumentos que fazem as decisões e deste modo, é impossível impugnar uma decisão sem impugnar os fundamentos nela consignados".

Sobre estas questões entende o EMMP que não foram as mesmas tratadas no acórdão recorrido não podendo, por isso, proceder.

No acórdão recorrido (cfr. fls. 224 a 228) não se descortina a afirmação que a recorrente lhe atribui de que o mesmo reconhece "que os fundamentos de facto e de direito são insuficientes" e de "que apenas constitui nulidade quando ocorrer total omissão dos fundamentos de facto e de direito".

E igualmente não consta do acórdão recorrido a afirmação de que a recorrente não compreende "o argumento de que o dever de fundamentação só existe em relação às decisões judiciais e não em relação aos argumentos nelas utilizados" pois que "são os argumentos que fazem as decisões e deste modo, é impossível impugnar uma decisão sem impugnar os fundamentos nela consignados".

Não se encontra, ainda, no acórdão recorrido a afirmação que a recorrente lhe imputa na conclusão 15ª de que "no acórdão recorrido classificam-se os vícios invocados pela recorrente como vícios de julgamento, não se fazendo uma análise desses fundamentos, nem se realizando uma análise devida sobre esses fundamentos".

E não constando tais afirmações do acórdão em apreciação ficam sem suporte as conclusões que destas mesmas afirmações pretendia a recorrente extrair e nomeadamente de que ao considerar como insuficiente um fundamento tal insuficiência impede um conhecimento total por parte da recorrente "importunando assim uma defesa em conformidade sobre esses fundamentos".

Do exposto resulta que improcedem todas as conclusões do presente recurso.

4. Nos termos expostos nega-se provimento ao presente recurso. Custas pela recorrente fixando-se em 50% a procuradoria.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Fonseca Limão — Almeida Lopes*.

Acórdão de 10 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Processo executivo. Dívida à segurança social. Anulação da certidão da dívida. Extinção da execução. Nova certidão. Caso julgado.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Anulada a certidão, que titulava a dívida exequenda, por erro no seu quantitativo, acarretando consequentemente a extinção do processo executivo, pode a segurança social emitir nova certidão, com os valores entretanto corrigidos.*
- II — *Instaurada nova execução, não pode considerar-se que a decisão de extinção da execução, proferida na primitiva execução, constitui caso julgado material, impeditivo desta nova execução.*
- III — *Na verdade, neste caso, não houve extinção da obrigação da dívida exequenda.*

Recurso n.º 1175/03-30, em que são recorrente Balanças Romão, SA, recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **BALANÇAS ROMÃO, SA**, com sede na rua das Cruzes da Sé, 15 - 1.º Lisboa, opôs-se, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, a uma execução que lhe foi instaurada.

O M.º Juiz do 3.º Juízo daquele Tribunal proferiu sentença, julgando extinta a oposição, por inutilidade superveniente da lide, quanto a um dos fundamentos (pagamento parcial de determinadas contribuições) e improcedente quanto aos demais fundamentos.

Inconformada, a recorrente trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

- I. A sentença é nula, nos termos do art. 125.º, *ex vi* art. 211.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, por falta de pronúncia sobre se a decisão proferida na Oposição é dotada dos atributos do caso julgado material, o efeito da anulação da dívida exequenda e o efeito extintivo da anulação da certidão da dívida obsta ao êxito dum nova acção executiva e por pronúncia indevida sobre a falsidade do título executivo, violando o art. 660.º, n.º 2, do Código de Processo Civil.
- II. A decisão que declarou extinta a acção executiva, nos termos do art. 270.º, n.º 1, do CPPT, tem vocação, por não ter sido contenciosamente impugnada, no prazo legal, para se considerar como caso julgado material, resultando a inadmissibilidade de nova execução com os mesmos sujeitos, pedido e causa de pedir.
Sem prescindir
- III. A decisão proferida na Oposição à Execução é dotada dos atributos do caso julgado material.
Em qualquer caso,
- IV. Foi violado caso julgado material
- V. A dívida exequenda foi anulada.
- VI. A anulação da dívida exequenda é fundamento de Oposição à Execução -art. 204.º, n. 1, alínea f), do CPPT.
Sem prescindir,
- VII. A causa da extinção da execução fiscal foi a anulação.

VIII. O efeito extintivo daquele facto não deixará de se produzir, obstando ao êxito dum nova acção executiva, mediante a dedução, nela, de oposição com o fundamento da alínea i), do n.º 1º, do art. 204º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Contra-alegou o representante do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, que concluiu do seguinte modo as suas contra-alegações:

A existência de uma execução anterior à que está em causa, extinta que foi, não obsta à instauração da presente execução, pois à sentença de extinção não pode ser dada eficácia de caso julgado material.

O que se verificou foi a anulação da certidão de dívida por ter havido erro nos documentos que lhe serviram de base, ou seja, anulação do processado na execução fiscal.

O caso julgado é formado pelo julgamento propriamente dito e não pelos respectivos fundamentos de direito visto que só a decisão é recorrível e não as razões jurídicas, em que ele assenta» AC. STJ, de 23.02.1978, *BMJ*, 274º,191.

Os fundamentos da decisão, entendidos, em contraposição a esta, como os elementos que em linha lógica a ela conduzem, não têm força obrigatória, ao contrário do que se verifica em relação à decisão, pois esta é que representa a solução dada ao litígio sobre a relação material controvertida, constituindo, por isso, caso julgado, nos precisos termos e limites em que julga arts. 671.º e 673º do CPC AC. RE, de 16.07.1975: *BMJ*, 250º, 221.

Nenhum aspecto/fundamento invocado, no anterior processo executivo, se refere à existência da dívida, nem nenhuma decisão é proferida sobre a existência ou não dessa mesma dívida.

A decisão, nessa primitiva execução, a "sentença" "(...)" tem autoridade - faz lei - para qualquer processo futuro, mas só em exacta correspondência com o seu conteúdo. Não pode, portanto, impedir que em novo processo se discuta ou dirima aquilo que ela mesma não definiu "(...)" Prof. Manuel A. Domingues de Andrade, *Noções Elementares de Processo Civil*, Coimbra Editora, Limitada, 1979, Pago 309.

Não podemos também olvidar o princípio do inquisitório - oficialidade ou verdade real - que assume características mais vincadas no procedimento tributário, sendo uma demonstração da finalidade de prossecução do interesse público que se impõe à actividade da administração em geral.

Neste STA o EPGA emitiu duto parecer, sustentando que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

- A. Na Delegação de Lisboa do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social foi instaurado o processo executivo n. 11012001010033402 com base na certidão por dívidas de contribuições àquele Instituto n.º 3965/2001 que consta de fls. 12 e 13 e cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido.
- B. Em 3-12-2001 a oponente apresentou uma oposição a este processo executivo que consta de fls. 20 a 22 e cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido.

- C. Em 10-12-01 foi proferido nesse processo executivo a seguinte informação:

"O processo de execução fiscal acima referenciado foi instaurado com base na certidão n. 3965/2001, certidão que, por informação de cobrança, foi anulada, em virtude de ter havido lapso na elaboração do extracto pelo que o referido processo ficou extinto nos termos do n. 1 do art. 270º do CPPT.

Por seu turno, a executada deduziu oposição com base no fundamento que deu origem à anulação supra citada.

Face ao exposto é de notificar o mandatário da exequente de que tendo sido extinto o processo a oposição deixou de ter fundamento legal".

- D. Esta informação foi objecto de despacho de concordância de 17/12/01 (idem).
- E. A oponente foi notificada deste despacho por ofício emitido em 4-1-2002.
- F. Em 4-1-2002 foi instaurado o presente processo executivo n.º 1101200201000160 com base na certidão de dívida n. 4112/2001 para pagamento de contribuições e juros de mora, a qual consta de fls. 61 e 62 e cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido.
- G. A oponente foi citada para esta execução em 9/1/2002.
- H. Apresentou a oposição em 8-2-2002.
- I. Por despacho de 21-2-2002 foi decidido, que confirmado o pagamento das contribuições referentes aos meses de Fev., Março e Abril de 2001, foram anulados da certidão de dívida os meses mencionados e deu-se provimento à pretensão da executada da extinção parcial do processo executivo no que diz respeito à dívida dos meses de Fev., Março e Abril de 2001 e respectivos juros de mora.
- Mais foi mencionado que deverá considerar-se, à data da emissão do título executivo, como quantia exequenda, a dívida de contribuições dos meses de Dezembro de 1998, Fevereiro a Dezembro de 1999 e Maio de 2001, sendo 28.900.484\$00 de contribuições e 8.030.242\$00 de juros vencidos.
- J. A oponente foi notificada deste despacho por ofício emitido em 25-2-2002.

3. Sendo estes os factos vejamos agora o direito.

A recorrente invoca a nulidade da sentença, quer por omissão, quer por excesso de pronúncia.

Escreveu:

"Na narração e conclusão da oposição foram submetidas ao conhecimento do Ex.º Senhor Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância as seguintes questões:

- Formação de caso julgado na acção executiva;
- A decisão proferida na Oposição é dotada dos atributos do caso julgado material;
- Efeito da anulação da dívida exequenda;
- O efeito extintivo da anulação da certidão obsta ao êxito duma nova acção executiva;
- Pagamento parcial da dívida exequenda e consequência nos juros de mora respectivos.

O tribunal recorrido não se pronunciou sobre se a decisão proferida na oposição é dotada dos atributos do caso julgado material, o efeito

da anulação da dívida exequenda e o efeito extintivo da anulação da anulação da certidão da dívida obsta ao êxito duma nova acção executiva e pronunciou-se indevidamente sobre a falsidade do título executivo, o que constitui nulidade de sentença, nos termos do art. 125º, *ex-vi* art. 211º do CPPT.»

Que dizer? Pois bem.

Quanto à alegada omissão de pronúncia, o recorrente não tem qualquer razão.

Vejamos porquê:

A final, na sua petição de recurso, o recorrente pede expressamente a procedência da oposição, pelos seguintes fundamentos:

«a) por o caso julgado impedir a prossecução desta execução contra a executada;

b) por anulação da dívida exequenda...

c) o efeito extintivo da anulação da certidão da dívida obstar ao êxito duma nova acção executiva d)"por pagamento de parte da dívida exequenda."

Ora, o M.º Juiz pronunciou-se sobre todas estas questões.

Na verdade, considerou que a decisão da extinção da execução, que não ocorreu por extinção da dívida exequenda mas antes por anulação da certidão da dívida por ter havido erro nos documentos, não impede a prossecução da execução, pois tudo se passa, ao cabo e ao resto, como anulação do processado da execução fiscal.

E quanto à alegada "anulação da dívida exequenda", não houve anulação da dívida, mas sim da certidão, sendo que a dívida se mantém.

Está assim dada resposta às três primeiras questões.

E quanto à quarta (pagamento de parte da dívida), o Mm. Juiz pronunciou-se, tendo consideradas pagas algumas contribuições, daí retirando a pertinente conclusão.

Não há assim omissão de pronúncia.

E que dizer quanto ao excesso de pronúncia?

Aparentemente aqui poderia pensar-se que o recorrente tinha razão.

Na verdade, o M.º Juiz pronunciou-se expressamente sobre a falsidade do título executivo, a pretexto do recorrente invocar tal falsidade.

Mas isto não é exacto.

Lendo a petição inicial, constata-se que essa alegada falsidade do título executivo foi efectivamente suscitada no primeiro processo de oposição à execução, "processo que foi julgado extinto", "nos termos do n.º 2 do art. 208º do CPPT" - vide art. 4º da petição inicial.

Mas não neste processo.

Daí que se pudesse pensar, numa primeira visão do problema, que há excesso de pronúncia.

Que consequências?

A lei fulmina o excesso de pronúncia na sentença com a sua nulidade (vide arts. 125º, nº 1, e 211º do CPPT).

Mas, mesmo sendo a sentença nula, tal nulidade haverá de ser necessariamente suprida, pois tal resulta da parte final do n. 1 do art 731º do CPC, segundo o qual "o Supremo suprirá a nulidade, declarará em que sentido a decisão deve considerar-se modificada e conhecerá dos outros fundamentos do recurso".

Mas propendemos a considerar que não existe tal excesso de pronúncia.

Quando muito um erro de julgamento, quando o M.^{mo} Juiz refere expressamente que a oponente invoca a falsidade do título executivo, o que já vimos que não é exacto.

Porém nem isso se pode dizer, na medida em que o Mm. Juiz não chega sequer a tomar posição sobre a questão.

Basta atentar no seguinte passo da decisão:

”Porém, a oponente não aduz quaisquer elementos relevantes que consubstanciem a mencionada falsidade do título executivo, não podendo assim o Tribunal com rigor apreciar tal questão.”

Propendemos assim a considerar que não ocorre o alegado excesso de pronúncia.

4. Apreciemos entretanto os restantes vícios assacados à sentença.

O que está fundamentalmente em causa é saber qual a consequência da anulação da certidão (base do anterior processo executivo), que conduziu à extinção oficiosa da execução que nela se baseou.

E, como resulta dos autos, essa anulação deveu-se a diversas incorrecções de que a mesma padecia.

Ou seja: não estava em causa a existência de uma dívida, mas sim os valores que a mesma. titulavam.

E daí que tenha sido emitida nova certidão, alegadamente titulando os valores efectivamente em dívida.

Quid juris? Como é sabido, a falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental, constitui nulidade insanável do processo de execução fiscal (art. 165º, nº 1, al. b), do CPPT).

Mas a anulação do processo de execução fiscal, conseqüente à nulidade insanável do título executivo, não impede a instauração de um novo processo de execução fiscal, com base em novo título que preencha os requisitos legais (neste sentido, Jorge de Sousa, *CPPT, Anotado*, 4ª Edição, pág. 741, em anotação ao falado art. 165º do CPPT).

E se isto é assim em caso de título executivo que não esteja dotado dos requisitos legais, não vemos que possa ser diferente, em caso de anulação por evidentes erros quantitativos.

Ponto que o executado possa fazer valer-se do processo de oposição, ou seja, possa opor-se à oposição, nos amplos termos permitidos pela lei.

Não vemos assim que a anulação da certidão, por erro nos valores, tivesse como consequência, a impossibilidade da entidade credora fazer valer os seus direitos (créditos) por montante diversos dos constantes na primitiva certidão.

E que dizer da sentença proferida no processo anterior?

Pois bem.

Como é evidente, anulada a certidão que titulava a dívida exequenda, a execução não podia prosseguir, porque o título executivo, suporte da mesma execução, desapareceu.

E assim, a extinção da execução é um postulado irrefragável da anulação do título executivo.

Há pois, e necessariamente, no processo de oposição à execução, uma impossibilidade superveniente da lide.

Mas será que aquela decisão de extinção da execução constitui caso julgado, impeditivo de uma nova execução? Sobre este ponto o M.^{mo} Juiz escreveu o seguinte:

”A natureza da decisão de extinção da execução é controvertida. Para quem entende que há lugar à formação do caso julgado material

no processo executivo, constitui-o essa decisão sempre que ela julga extinta a execução por extinção da obrigação exequenda.

”Porém, atentas a estrutura e a função da acção executiva e a circunstância do atributo de caso julgado às decisões sobre a relação material controvertida, as quais pressupõem uma actividade processual desenvolvida em contraditoriedade, a sentença de extinção da execução não pode ser dotada da eficácia de caso julgado material.

”Por ela é tão só verificado o termo da acção executiva e, mesmo quando ocorre a extinção da obrigação exequenda, a sua estrutura continua a ser a de uma providência da esfera executiva, cuja característica de definitividade se coloca tão só no plano da relação processual por ela extinta com mera eficácia do caso julgado formal (José Lebre de Freitas, *A Acção Executiva à Luz do Código Revisto*, Coimbra Editora, 2ª Edição, pág. 293 e 294).

No presente caso, o que se verificou não foi a extinção da acção executiva por extinção da obrigação exequenda mas antes a anulação da certidão de dívida por ter havido erro nos documentos que lhe serviram de base:

A dívida exequenda existe e foi objecto de reformulação por estar incorrecta na certidão de dívida originária. A correcção da dívida deu origem a outra certidão de dívida que é a que está agora em causa. Nesta situação, trata-se com mais rigor, da anulação do processado da execução fiscal.

Creemos, pois, que nada obsta à instauração da presente execução com base na certidão de dívida correctamente reformulada.”

Pois bem.

Concordamos inteiramente com este entendimento vazado na sentença, que não nos merece qualquer reparo.

E sendo estas as questões que foram colocadas à consideração deste Tribunal, a sua improcedência conduz inexoravelmente à improcedência do recurso.

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

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

lisboa, 10 de Dezembro de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta Queirós*.

Acórdão de 10 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Impugnação judicial. Prazo preempatório ou de caducidade.

Doutrina que dimana da decisão:

O prazo para a impugnação judicial é de caducidade, substantivo ou preempatório, pelo que o seu decurso extingue o direito que pela impugnação se pretendia fazer valer, mesmo que a impugnação suscite vícios de conhecimento oficioso, como é a prescrição e a caducidade.

Recurso n.º 1278/03, em que são recorrente Eduardo Jorge Leandro Castelo e Silva, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.º Cons.º Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento em caducidade e em prescrição, EDUARDO JORGE LEANDRO CASTELO DA SILVA, residente na Rua Condessa da Junqueira, n.º 79 - 2.º, em Almeirim, deduziu impugnação judicial contra a decisão que mandou reverter contra si a execução fiscal na qualidade de responsável subsidiário, pedindo o levantamento das penhoras que recaíram sobre os seus bens pela Repartição de Finanças de Almeirim.

Por sentença de fls. 57 e seguintes, o Tribunal Tributário de Santarém julgou a impugnação judicial improcedente por extemporaneidade, pois, no momento da apresentação da impugnação judicial, já tinham decorrido mais de 90 dias a contar da sua citação ocorrida no processo de execução fiscal, não podendo convolar o processo para oposição pelo facto de o prazo de 30 dias para o efeito também já ter decorrido.

Desta sentença o recorrente interpôs recurso para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 73 e seguintes, nas quais conclui pela oficiosidade do conhecimento da prescrição e da caducidade, pelo que o M.º Juiz a quo deveria conhecer dessas questões mesmo passado o prazo da impugnação. Por outro lado, o tribunal recorrida deveria ter convolado a impugnação em oposição e convidado o recorrente a rectificar o requerimento.

A Fazenda Pública contra-alegou, sustentando a sentença.

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

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

O recorrente não discute que a impugnação tenha entrado fora do prazo legal. O que discute é que o M.º Juiz não tivesse de conhecer oficiosamente da prescrição e da caducidade, mesmo tendo a impugnação entrado fora de prazo.

Ora, o recorrente, manifestamente, não tem razão. (desde que a impugnação entrou fora do prazo legal - tanto do prazo para impugnar como do prazo para se opor - o M.º Juiz a quo não podia deixar de tomar a decisão que tomou. De contrário, o recorrente poderia impugnar passados 20 anos e o M.º Juiz teria de conhecer dessas questões.

É verdade que a prescrição e a caducidade são de conhecimento oficioso pelo facto de se tratar de matéria subtraída à disponibilidade das partes. Mas nem por isso o recorrente ficava sem o ónus de ter de impugnar dentro do prazo. É que o prazo para impugnar é de caducidade ou substantivo, nos termos do art.º 20.º, n.º 1, do CPPT, pelo que se conta nos termos do art.º 279 do Código Civil. Trata-se de um prazo peremptório e o decurso de um tal prazo "extingue o direito de praticar o acto" (art.º 145, n.º 3, do CPC).

Logo, extinguiu-se o direito de o recorrente impugnar, não sendo lícito ao juiz prorrogar esse prazo que é improrrogável.

E se passaram os 90 dias para impugnar, por maioria de razão passaram os 30 dias para deduzir oposição (art.º 203.º do CPPT), pelo

que o tribunal recorrido não podia convolar a impugnação em oposição.

E se não podia convolar, também não podia ordenar que o recorrente corrigisse fosse o que fosse.

Daí que o recorrente não tenha qualquer razão nos argumentos que apresenta a este STA.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar inteiramente a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2003. — Almeida Lopes (relator) — Alfredo Madureira — Pimenta do Vale.

Acórdão de 10 de Dezembro de 2003.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Inserido nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1.ª instância para o STA facto que não consta do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, não tem, tal recurso, por exclusivo fundamento matéria de direito, por isso que, para dele conhecer, falece à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo competência hierárquica, cuja assiste à Secção homónima do TCA.

Recurso n.º 1351/03-30. Recorrente: MOREIRA & SOARES, LDA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

MOREIRA & SOARES, LDA, com sede no lugar de Agrela, Vila Boa de Quires, Marco de Canaveses, inconformada com a sentença de fls. 249-252, do 1.º Juízo do TT de 1.ª Instância do Porto, que julgou verificada excepção dilatória inominada de cumulação ilegal de pedidos, por isso que absolveu a Fazenda Pública da instância, dela interpôs, oportunamente, recurso para este Supremo, culminando a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. A recorrente, deduziu em 12 de Junho de 2000, impugnação judicial, pugnando pela anulação das liquidações de IRC, IVA e respectivos juros compensatórios, com referência ao ano de 1995.

2. Alicerçou então para tala existência de erros nos pressupostos que determinaram o recurso a métodos indiciários (indirectos) para a determinação da matéria tributável, bem assim de flagrante erro na quantificação da mesma.

3. A impugnação judicial, foi precedida de RECLAMAÇÃO para a respectiva Comissão de Revisão da matéria Colectável, que deu entrada nos respectivos serviços em 01 de Outubro de 1999.

4. Ao tempo da apresentação de tal reclamação, estava em vigor para além da Lei Geral tributária (cuja vigência se mantém) o Código de Processo Tributário.

5. O artigo 84º desse diploma, estabelecia, como condição absolutamente imprescindível para o recurso à impugnação judicial, com fundamento em errónea quantificação da matéria colectável por métodos indiciários, a prévia RECLAMAÇÃO no mesmo dispositivo prevista.

6. O Código de Procedimento e de Processo Tributário, em que se estriba a sentença sob recurso, introduzido pelo Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de Outubro, entrou em vigor em 01 de Janeiro de 2000.

7. "Só se aplicando aos procedimentos iniciados e aos processos instaurados a partir dessa data", conforme decorre do seu artigo 4º.

8. contudo, em sede de normas de "aplicação da lei tributária no tempo", haverá que contar com a ressalva conferida pelo nº 3 do artigo 12º da Lei Geral Tributária.

9. Aí se confere expressamente que "as normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, SEM PREJUÍZO DAS GARANTIAS, DIREITOS E INTERESSES LEGÍTIMOS ANTERIORMENTE CONSTITUÍDOS DOS CONTRIBUÍNTES".

10. Sendo que a impugnação judicial da recorrente, deu entrada nos competente serviços em 12 de Junho de 2000, portanto na vigência do código de Procedimento e de Processo Tributário,

11. A verdade é que a mesma, surge em resultado de, em sede de RECLAMAÇÃO, não ter logrado a mesma obter o efeito pretendido, ou seja, a anulação das referidas liquidações de impostos.

12. A reclamação referida estava regulada, ao tempo da sua apresentação, sob o artigo 84º do Código de Processo Tributário, sendo que em caso da sua improcedência, sempre poderia a recorrente lançar mão (como efectivamente veio a concretizar) da impugnação judicial, então regulada sob os artigos 123º e seguintes do Código de Processo Tributário.

13. A impugnação então regulamentada, não continha qualquer "restrição" de conteúdo similar ao presente artigo 104º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

14. Nomeadamente, a possibilidade de se tornar ilegal a cumulação de impugnações judiciais, quando sob a mesma estivessem presentes tributos de natureza diferente ou seja,

15. A esta luz, a aplicação aos presentes autos da disposição contida sob o artigo 104º do CPPT, por mais restritiva, vem a revelar-se em prejuízo das GARANTIAS DIREITOS E INTERESSES LEGÍTIMOS ANTERIORMENTE CONSTITUÍDOS DOS CONTRIBUÍNTES.

16. Precisamente as mesmas que a Lei Geral Tributária, sob o nº 3 do artigo 12.º pretende salvaguardar, e que impedem, *in casu*, a aplicação do estipulado no artigo 104º do CPPT.

17. Não deveria, pois, aos presentes autos ter sido aplicado, em concreto, o estatuído sob o artigo 104º do CPPT.

18. Mesmo a admitir-se, para mero efeito de raciocínio, que tal dispositivo seria de aplicar, aos presentes autos, haveria que proceder-se à sua correcta interpretação; com recurso ao escopo do mesmo.

19. Apropriando-nos, para tanto, do entendimento que a propósito da interpretação das normas tributárias nos oferece Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal* 1, 1974, pág. 171, quando profere:

"(. . .)" na interpretação das normas tributárias prevalece hoje entre nós a opinião de que elas devem ser interpretadas nos termos da

teoria geral do Direito, sem quaisquer especialidades exigidas pelo direito positivo". E,

20. Artigo 11º, nº 1, da Lei Geral Tributária, quando esclarece expressamente que "na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis".

21. conferindo-se, pois, que o escopo da norma do artigo 104º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, se justica, na sábia óptica, (que se subscreve) do Ex.º Senhor Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, "pela economia de meios que proporciona e por contribuir para a uniformidade de decisões",

22. Haverá que transportar para os autos, os sobreditos critérios de interpretação e atentar ao escopo do referido artigo.

23. sendo que, unicamente se pretende evitar na dita previsão, é o recurso a impugnações judiciais, no mesmo acto processual (petição) quando se trate de tributos de natureza ABSOLUTAMENTE distinta, sem quaisquer origem ou materialidade comuns, como seria por exemplo a dedução de impugnação onde se pugna pela anulação de IVA e Imposto de selo. ora,

24. No caso em apreço, tratando-se de impugnação de tributos cuja origem materialidade são comuns, provenientes da mesma acção inspectiva da Fiscalização Tributária, não se deveria ter lançado mão da previsão do artigo 104º do CPPT, para além do mais, em nome da "economia de meios e contribuição para a uniformidade de decisões"

25. Mesmo a aplicar-se o dispositivo em causa, a sentenciada cumulação ilegal, não deveria ter levado à absolvição da instância.

26. Na falta de previsão das consequências de tal facto no código de Procedimento e de Processo Tributário, haverá que lançar mão ao direito subsidiário, conforme se confere do artigo 2º do diploma referido.

27. E desde logo, decorrente na alínea a) do dito artigo 2º às **NORMAS DE NATUREZA PROCEDIMENTAL OU PROCESSUAL DOS CÓDIGOS E DEMAIS LEIS TRIBUTÁRIAS.**

28. Perante a ausência, no direito processual tributário, de convite e/ou despachos de aperfeiçoamento ou suprimento de excepções dilatórias, como decorre por exemplo no processo civil, nomeadamente sob os artigos 508º, nº 1, al. a), e 265º, nº 2, 29. Dever-se-ia ter lançado mão da LEI GERAL TRIBUTARIA e, concretamente no disposto no nº 3 do seu artigo 97º.

30. Competeria ao Tribunal *a quo* o poder-dever de ordenar a correcção da impugnação em causa, no sentido de se apresentar não uma, mas duas impugnações judiciais (uma referente ao IVA e outra relativa ao IRC).

31. Tanto mais que, mesmo a admitir-se estar-se perante uma cumulação ilegal de impugnações (concessão unicamente para efeitos de raciocínio) estar-se-ia perante uma irregularidade absoluta e perfeitamente sanável.

32. Ter-se-ia desse modo, acautelado, desde logo, o interesse público do aproveitamento dos actos processuais e ver-se-ia cumprido o desiderato do artigo 97º da Lei Geral Tributária, ou seja a observância do princípio da celeridade da justiça tributária.

33. Ao decidir como decidiu, o Tribunal recorrido, fez uma errada interpretação e aplicação do disposto nos artigos 2º, al. a) e 104º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, 288º, nº 1,

al. e), 493º, n.ºs 1 e 2, e 494º do Código de Processo civil, 84º do Código de Processo Tributário, e 12.º, nº 3, 11º, nº 1, 84º, 86º e nº 3 do 97.º da Lei Geral Tributária.

Não houve contra-alegação.

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

Dado integral conhecimento do douto parecer do Ministério Público a ambas as partes, apenas a recorrente se pronunciou sobre ele, contrariando-o.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

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

A instância julgou provada a seguinte factualidade:

Estão aqui impugnadas as liquidações de IRC, IVA e JC do ano de 1995, no montante global de esc. 47 296 983\$00;

Esta impugnação deu entrada no SF em 12.VI.2000.

Exposto o quadro desenhado pelo tribunal *a quo*, cabe referir que, efectivamente, ele não nos revela que "a impugnação judicial foi precedida de RECLAMAÇÃO para a respectiva Comissão de Revisão da Matéria Colectável, que deu entrada nos respectivos serviços em 1 de Outubro de 1999" - conclusão 38.

Como assim, temos que a recorrente se socorre de facto de que na sentença recorrida não encontramos rasto, o que vale por dizer que a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de competência generalizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do ETAF.

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

E, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, al. b), do ETAF e 280º, 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões (onde se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito artigo 690º do CPC, sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do mesmo compêndio adjetivo), suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

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

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

Isto assente, importa referir que segundo o artigo 21º, n.º 4, do ETAF, "a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 18 instância", estabelecendo, em consonância, o artigo 32º, n.º 1, al. b), do mesmo Estatuto, que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 18ª 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 18ª instância cabe recurso, ... a interpor ... para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo."

Em seguimento de tudo o exposto se conclui que este recurso per saltum não tem, na verdade, 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, julgando-se procedente a questão prévia em apreço, se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, competência que assiste àqueloutro Tribunal Superior.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *António Pimpão* — *Almeida Lopes* (vencido pois entende que o STA é competente).

Acórdão de 10 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Execução fiscal. Oposição. Serviço público de fornecimento de água. Prescrição do direito de exigir o pagamento do preço (art.º 10º, n.º 1, da Lei n.º 23/96, de 26.07). Natureza e prazo.

Doutrina que dimana da decisão:

É de seis meses o prazo da prescrição extintiva e liberatória que a nova lei, a Lei n.º 23/96, art.º 10º, n.º 1, de 26.07, estabelece agora para o credor da prestação de serviços públicos essenciais, como o são os serviços de fornecimento de água, gás e telefone, exercer o direito de exigir o pagamento do preço daquele serviço.

Recurso n.º 1463/03-30. Recorrente: Câmara Municipal do Porto; Recorrido: PORTOCASA Consultores Imobiliário, L.da; Relator: Ex.ºmº Consº Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1ª Instância do Porto, 3º Juízo, 1ª Secção, que julgou procedente a oposição deduzida por Portocasa-Consultores Imobiliários, L.da, nos autos convenientemente identificados, contra execução fiscal mandada instaurar pela Câmara Municipal do Porto para cobrança coerciva da quantia de 545.041\$00, referentes a consumos de água dos meses de Agosto de 1993, Abril de 1994 e Abril de 1995, dela interpôs recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo o Município Exequente.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso, formulando, a final, as pertinentes e necessárias conclusões, a saber:

1. *O Tribunal recorrido decidiu em sentido contrário à mais recente Jurisprudência do Tribunal da Relação do Porto que considera que "O direito de exigir o preço do serviço (...) dentro dos 6 meses subsequentes à sua prestação, sob pena de prescrição, apenas se refere à apresentação das facturas" (Ac. da RP de 11.03.2002 (0151903) e de 9.03.2001 (rec. 0121439)).*

2. *As prescrições de curto prazo bienal e de seis meses - são em regra presuntivas (arts. 316º e 317º do Código Civil) porque se fundam na presunção do cumprimento e têm por base a lógica de que o utente ao fim de seis meses já não terá os comprovativos do pagamento.*

3. *Sendo a lei omissa, não tendo os trabalhos preparatórios a ela se referido e vigorando a regra de que as prescrições de curto prazo são presuntivas, ao alegar a oponente factos incompatíveis com a presunção de cumprimento, nunca se poderia verificar a prescrição.*

4. *Por outro lado, tendo em conta a finalidade da lei, os interesses a proteger, e as normas e princípios de direito tributário designadamente que à liquidação se refere a caducidade e à cobrança coerciva a prescrição o prazo previsto no n.º 1 do art.º 10º, da Lei n.º 23/96, de 26 de Julho, poderá ser considerado um prazo de CADUCIDADE e não de prescrição, sob pena de incoerência do ordenamento jurídico.*

5. *A vingar o entendimento supra referido, carece de causa de pedir a petição de oposição, por não ter o oponente alegado e provado a falta de notificação da liquidação no respectivo prazo [art.º 204º, alínea e), do CPPT].*

6. *Aliás, tal alegação seria mesmo ineficaz, sendo certo que lhe cabia o ónus da prova de não ter recebido as facturas em causa por facto que não lhe era imputável (vide as considerações tecidas a este propósito pelo douto Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 130/2002, publicado no DR n.º 103, II Série, de 04.05.2002).*

Com elas juntando dois documentos; cópia de um dos referidos acórdãos e o sumário de outro, ambos do Tribunal da Relação do Porto.

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações.

Depois, neste Supremo Tribunal já, o Ex.ºmº Magistrado do Ministério Público suscitou depois a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos invocados arts. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1 al. b), e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF, sufragando entendimento de que o presente recurso não versa exclusivamente matéria de direito. Uma vez que, aduziu, na conclusão 5ª das respectivas alegações a Recorrente "... funda o recurso também na afirmação de que a Recorrida não provou a falta de notificação da liquidação da tarifa em causa" Facto que não só não se mostra estabelecido pela sindicada sentença como nela naturalmente não foi levado em linha de conta, Circunstância que, por si só e de harmonia com as ditas disposições legais, em seu esclarecido entender, obstará a que este Supremo Tribunal, enquanto tribunal de revista, dele pudesse conhecer e mandaria antes a arguida incompetência em razão da hierarquia.

Notificada para, querendo, se pronunciar sobre a referida "questão prévia" — art.º 704º do CPC -, a Recorrente opinou no sentido da sua não verificação, em virtude de, alegou, aquele facto não ter sido estabelecido pela sindicada sentença nem o poder ser pois, tal como alegara e concluíra, não fora oportunamente (em sede de petição inicial de oposição) alegado nem provado pela oponente, como, na tese que a sindicada sentença acolheu, tal sempre competiria ao oponente.

Colhidos os vistos legais, cumpre agora decidir.

Em primeiro lugar, porque prejudicial, da suscitada questão prévia. Questão que, salvo melhor entendimento e ressalvado o devido respeito, que é muito, cremos antes não se verificar existir.

Com efeito e tal como a Recorrente alegara e agora reiterou, a matéria levada à questionada e ora transcrita conclusão 5.ª das respectivas alegações, bem assim como a que consta da conclusão 6.ª, integrava, isso sim, matéria de direito atinente à invocada deficiência da petição inicial da presente oposição à execução (por alegada ausência de causa de pedir), alegação que, aliás, agora seria mesmo ineficaz dado que àquela oponente cabia o ónus da prova de não ter recebido as facturas referentes ao questionado fornecimento de água.

Matéria ou questões de direito ambas atinentes à economia da decisão judicial impugnada com o presente recurso jurisdicional, porventura tendentes a evidenciar o sua insustentabilidade, já perante a tese de direito que, no recurso, a ora Recorrente sufraga quanto à natureza e prazo da prescrição do direito de exigir o pagamento do preço do serviço prestado, face ao estabelecido pelo convocado e aplicável art.º 10º, n.º 1, da Lei 23/96, de 26 de Julho.

Nada obsta pois a que este Supremo Tribunal aprecie o mérito do recurso interposto pela Câmara Municipal do Porto, improcedendo, em consequência, a questão prévia suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público.

A sindicada sentença fixou a seguinte materialidade:

a) *Contra a executada foi instaurada em 30 de Abril de 1998 execução fiscal movida pela Câmara Municipal do Porto e destinada à cobrança coerciva da quantia de 545.041\$00, respeitante a consumos de água.*

b) *Tais consumos respeitam aos meses de Agosto de 1993, Abril de 1994 e Abril de 1995.*

c) *A executada foi citada para a execução através de carta registada de 24 de Maio de 1999.*

d) *A presente oposição foi deduzida em 25 de Junho de 1999.*

E, com base nela, houve por bem julgar procedente a oposição à execução fiscal que apreciava, pois considerou verificar-se ocorrer a alegada prescrição dos créditos referentes àqueles consumos de água, uma vez que, à guiza de fundamentação, aduziu,

“O serviço de fornecimento de água é um serviço público essencial para os efeitos previstos na norma do art.º 1º da Lei 23/96, de 26 de Julho, a qual consagra as regras que deve obedecer a prestação de serviços públicos essenciais em ordem à protecção do utente.

... em matéria de prescrição ... preceitua o art.º 10º n.º 1 da mencionada Lei 23/96 que “o direito de exigir o pagamento do preço do serviço prestado prescreve no prazo de seis meses após a sua prestação.

Prescrição que considerou ainda ser” ... extintiva e não meramente presuntiva.”

E que, face ao disposto no art.º 297º n.º 1 do Código Civil, apesar da referida lei não vigorar ainda aquando da prestação dos referidos serviços, a eles e naqueles termos se haveria de aplicar o novo regime legal,

Regime que, tendo entrado em vigor no dia 26 de Outubro de 1996 (cfr. art.º 14º da citada lei), demandava a decretada prescrição, desde o indicado dia 26 de Abril de 1997, pois, “... até essa data ...”, mais se considerou na impugnada sentença, “... a exequente não praticou qualquer acto com eficácia interruptiva do decurso desse prazo.”

É contra o assim decidido que se insurge a Exequente e ora Recorrente Câmara Municipal do Porto, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional, sem questionar ou controverter os referidos factos materiais da causa nem os juízos que, nesta sede, o tribunal ora recorrido formulou.

Em abono da tese que sufraga invoca jurisprudência do Tribunal da Relação do Porto de que, aliás juntou cópia (cfr. fls. 96 a 100).

Sustenta com efeito e com o apoio que a invocada jurisprudência viabiliza, em síntese e fundamentalmente, que o prazo prescricional estabelecido pelo referido art.º 10º, n.º 1, da Lei 23/96, de 26 de Julho, se refere apenas à apresentação das facturas correspondentes ao serviço prestado e que, por se tratar de prescrição de curto prazo que se funda na presunção de cumprimento (cfr. arts. 316º e 317º do CCivil), importa considerar como prescrição presuntiva e não extintiva, como vem julgado.

Estas pois as questões jurídicas (da natureza jurídica e prazo da prescrição estabelecida pelo referido art.º 10º, n.º 1, da citada Lei n.º 23/96) que importa abordar e decidir no presente recurso jurisdicional.

Ora, tudo visto e salvo melhor entendimento, cremos ser a solução acolhida pela sindicada sentença a que, por um lado, melhor se coa-

duna à distinção que a doutrina vem consagrando entre prescrição extintiva e prescrição presuntiva, à luz dos atinentes preceitos do Código Civil de 1966,

E, por outro, a que mais adequadamente se compagina com o reconhecido, incontroverso e inequívoco propósito ou escopo da questionada Lei n.º 23/96, de 26.07, propósito desde logo e bem claramente enunciado no título que o próprio legislador entendeu atribuir-lhe — *cria no ordenamento jurídico alguns mecanismos destinados a proteger o utente de serviços públicos essenciais* —.

No mesmo sentido, aliás, decidiu já esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em acórdão que também subscrevi proferido no processo n.º 26.107, do passado dia 10.10.2001, agora publicado nos AP DR de 13.10.2003, pag. 2224.

Na verdade e no que concerne ao primeiro ponto — *natureza da prescrição do direito de exigir o pagamento do preço do serviço prestado in casu, abastecimento de água* — e apesar de, com a referida lei e com o controvertido art.º 10º, n.º 1, o legislador haver operado considerável redução temporal no respectivo prazo legal - de cinco anos no regime legal do Código Civil de 1966 - cfr. art.º 310º, al. g) (disposição legal onde a doutrina e a jurisprudência sempre consideraram estarem incluídos os créditos por fornecimento de energia eléctrica, água ou aquecimento, por utilização de aparelhos de rádio, televisão ou telefones), para seis meses no novo regime instituído pelo dito art.º 10º n.º 1 da referida Lei n.º 23/96 -,

Não pode olvidar-se que, de harmonia com os melhores ensinamentos da doutrina, *prescrições extintivas ou liberatórias*, ainda que de curto prazo (cinco anos na previsão do art.º 310º do Código Civil de 1966 e agora de seis meses na previsão do dito art.º 10º n.º 1 da Lei n.º 23/96, de 26.07), são as “... destinadas essencialmente a evitar que o credor retarde demasiado a exigência de créditos periodicamente renováveis, tornando excessivamente pesada a prestação a cargo do devedor (Manuel de Andrade, *Teoria Geral*, II, pag. 452)”, como anotam Pires de Lima e Antunes Varela, in *Código Civil Anotado*, Volume I, 4ª Edição revista e actualizada, anotações aos artigos 310º e 312º do Código Civil,

E que são *prescrições presuntivas*, aquelas de que trata *ex professo* a subsecção III (artigos 312º a 317º) do Código Civil e que, como o próprio legislador acentua no primeiro dos referidos preceitos, se fundam na presunção de cumprimento e destinam-se “... a proteger o devedor contra o risco de satisfazer duas vezes dívidas de que não é usual exigir recibo ou guardá-lo durante muito tempo (Antunes Varela, *Rev. de Leg. e Jur.*, ano 103, pag. 254)”.

E, como também se acentua na obra citada e em anotação levada ao texto do artigo 315º, que estabelece estarem as prescrições presuntivas também subordinadas às regras estabelecidas para a prescrição ordinária, extintiva e liberatória,

“Esta disposição põe claramente em destaque a diferença de natureza existente entre as duas prescrições.”

Pois, “*stando a dívida sujeita igualmente às regras da prescrição presuntiva e da prescrição ordinária, decorrido o prazo desta, passa a ser irrelevante o reconhecimento da dívida nos termos dos artigos anteriores (313º e 314º confissão do devedor e confissão tácita, respectivamente), porque se verifica uma prescrição extintiva que se sobrepõe à existência da obrigação. A confissão da sua existência, não havendo renúncia à prescrição, deixa, pois, de ter relevo jurídico*”(sublinhado ousadamente nosso.).

Assim, na prescrição extintiva ou liberatória o decurso do respectivo prazo legal e a sua invocação por aquele a quem aproveita, por si só, demanda a extinção da obrigação correspondente ao direito do credor;

E diferentemente, quiçá pela também díspar preocupação subjacente - ali evitar que o credor retarde demasiado a exigência de créditos periodicamente renováveis, nas sábias palavras de Manuel de Andrade, aqui, nas prescrições presuntivas, já de acordo com o não menos sábio ensinamento de Pires de Lima e Antunes Varela, o decurso do respectivo prazo apenas faz presumir o cumprimento da respectiva obrigação no fundo, para a proteger o devedor contra o risco de satisfazer duas vezes dívidas de que não é usual exigir recibo ou guardá-lo durante muito tempo, presunção legal que, ainda assim e nos especiais casos previstos nos artigos 313º e 314º do Código Civil, permite o cumprimento daquela obrigação e a respectiva exigência judicial pelo credor mesmo depois de decorrido aquele prazo nos casos em que tenha ocorrido confissão judicial ou extra judicial, expressa ou tácita da dívida pelo devedor.

Daqui que, como também sublinha Calvão da Silva em estudo publicado na *RLJ*, ano 132, n.º 3901 e 3902 pag. 133 e seguintes, dizer, como se diz no controvertido art.º 10º, n.º 1, da Lei n.º 23/96 " ... que o direito de exigir o pagamento do preço (...) prescreve (...) " é consagrar uma prescrição extintiva e não meramente presuntiva.

Com efeito, ao declarar que prescreve o crédito, a nova lei não pretende somente estabelecer uma presunção de pagamento, mas determinar que a obrigação civil se extingue, subsistindo a cargo do devedor apenas uma obrigação natural.

... em bom rigor, a obrigação não se extingue, mas somente o meio de exigir o seu cumprimento e execução, ou seja, a acção creditória (art. 817º do Código Civil), restando, assim, uma obrigação sem acção. ".

E daí que se imponha concluir, agora com este Autor, que quando, como aqui, a prescrição estabelecida atinge a respectiva acção de cumprimento e execução, substituindo ou convertendo a obrigação civil por uma obrigação natural [... não sendo voluntariamente cumprida a obrigação, o direito de exigir judicialmente o pagamento do preço (art. 817º do Código Civil) prescreve, isto é, **extingue-se**, com o devedor a poder recusar esse pagamento ou opor-se ao exercício desse direito prescrito ou extinto (art. 304, n.º 1, do Código Civil), pois a seu cargo subsiste apenas uma obrigação natural cujo cumprimento não é judicialmente exigível [art. 402º do Código Civil)],

Estamos, assim e tal como vem julgado, perante verdadeira e própria prescrição extintiva ou liberatória, e não perante singela prescrição presuntiva ou de cumprimento, pois que, dela, da sua verificação/ocorrência, decorre antes a extinção do correspondente direito de exigir o pagamento do preço do serviço prestado.

Na verdade e ao contrário do sustentado pela Recorrente no presente recurso jurisdicional, onde a lei estabelece que o *direito de exigir o pagamento do preço do serviço prestado prescreve no prazo de seis meses após a sua prestação*, não pode ver-se ou ler-se, salvo sempre o respeito devido por opinião diversa, que tal possa equivaler ou significar que aquela prescrição se reporta apenas à apresentação da factura correspondente ao preço do serviço prestado.

Não o consente o texto da lei, pois nele não logra correspondência verbal mínima, e não o permitem também as demais regras que ao intérprete o legislador recomenda presunção da consagração das so-

luções mais acertadas, mediante adequada expressão do seu correspondente pensamento - na sempre árdua tarefa da busca do sentido e alcance da lei, cfr. art.º 9º - n.ºs 1, 2 e 3, do Código Civil -.

Estas últimas, designadamente as que mandam atender também à unidade do sistema jurídico, às circunstâncias em que a lei foi elaborada e às condições de tempo em que é aplicada, para porventura viabilizar se descortine o sentido e alcance da lei, quer dizer, o pensamento legislativo, apontam também no acolhido sentido.

Era já conceitual e normativamente extintiva a prescrição do direito de exigir o pagamento do preço dos serviços prestados em sede de fornecimento de água, no domínio do estatuído pelo Código Civil - cfr. art.º 310º, al. g) -, natureza que a questionada lei manifestamente não quis alterar, como emerge do respectivo texto, escopo e trabalhos preparatórios.

Destes, designadamente da exposição dos motivos da lei enunciados na Proposta de Lei n.º 20/VII, aprovada em Conselho de Ministros de 28 de Março de 1996, e publicada no *DR II Série A* n.º 33, de 4 de Abril de 1996, emerge antes e bem claramente que, em cumprimento do imperativo constitucional que impõe ao Estado prover à satisfação das necessidades fundamentais e contribuir para o bem estar de todos, no que concerne aos serviços públicos essenciais, como ali bem se evidencia, nas sociedades modernas, os serviços de fornecimento de água, gás, electricidade e telefone, exigem especial atenção do legislador, atenta a sua especial natureza e características, em ordem à protecção do utente,

Pois, tratando-se de domínio tradicional do Estado, Regiões Autónomas, Autarquias e empresas públicas, mercê da sua natureza de serviço público essencial, estão hoje entregues também a empresas privadas, continuando porém a ser considerados

"... fundamentais para a prossecução de um nível de vida moderno e caracterizam-se tendencialmente pela sua universalidade, por serem prestados em regime de monopólio (local, regional ou até nacional) e por deverem atender a envolventes especiais, que não a mera óptica comercial ou economicista.

Isso implica que a prestação de serviços públicos essenciais deva estar sujeita ao respeito por certos princípios fundamentais, em conformidade com a índole e as características desses serviços princípio da universalidade, igualdade, continuidade, imparcialidade, adaptação às necessidades e bom funcionamento assim como implica que ao utente sejam reconhecidos especiais direitos e à contraparte, impostas algumas limitações à sua liberdade contratual.

A necessidade de proteger o utente é maior quando ele não passa de mero consumidor final."

Protecção legal depois concretizada pela síndica Lei n.º 23/96 e materializada pela consagração, entre outros, do direito de participação das organizações representativas dos utentes nos actos de definição do enquadramento jurídico dos serviços públicos e demais actos de natureza genérica que venham a ser celebrados entre o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias e as entidades concessionárias art.º 2º -, o direito à conveniente informação das condições em que o serviço é prestado e aos esclarecimentos que se justifiquem artigo 4º - a impossibilidade ou, no mínimo, na particular regulamentação das especiais condições em que poderá verificar-se a suspensão do fornecimento do serviço artigo 5º -, o direito à quitação parcial em casos de facturação conjunta de outros serviços artigo 6º

- a proibição de cobrança de consumos mínimos - artigo 8º -, o direito a facturação especificada artigo 9º -, e o carácter injuntivo dos direitos consagrados, fulminando o legislador com a nulidade qualquer convenção ou disposição que exclua ou limite os direitos atribuídos aos utentes, nulidade que apenas pode ser invocada pelo consumidor ou utente e nunca pelo prestador do serviço artigo 11º n.ºs 1 e 2 e ainda assim ressalvando, a final, artigo 12º, todas as disposições legais que, em concreto, se mostrem mais favoráveis ao utente, bem assim como a imediata aplicação dos direitos atribuídos às relações que subsistam à data da entrada em vigor da mesma lei artigo 13º n.º 1.

Ora, assim, não se nos assemelha defensável entender que a prescrição do direito de exigir o pagamento do preço do serviço prestado, fixada em seis meses pelo controvertido artigo 10º, n.º 1, da compulsada lei, equivalha ou signifique, como persegue a Autarquia Recorrente com o apoio jurisprudencial que invoca, apenas a prescrição do direito da apresentação da factura correspondente.

Apresentação da factura que, enquanto verdadeira interpelação extra judicial do devedor ao pagamento, deixa incólume o respectivo prazo prescricional, quer se considere o de cinco anos que a lei ordinária desde 1966 vinha estabelecendo - cfr. art.º 310º, al. g), do Código Civil, quer se considere o novo prazo de seis meses que o art.º 10º, n.º 1, da Lei n.º 23/96 passou a consagrar.

E daí que seja de todo insustentável o entendimento perseguido pela Recorrente que, em última análise, mais não consubstanciava do que verdadeiro aumento do prazo de prescrição estabelecido pelo correspondente período de seis meses *agora ex novo concedido* para apresentação da factura correspondente e a partir de cuja expiação começaria a contar-se aquele, como sustenta resultar da jurisprudência em que se louva.

Na verdade, cremos não poder sufragar-se entendimento que, perante o disposto na dita Lei n.º 23/96, persista em considerar ser ainda de cinco anos o prazo de prescrição do respectivo direito à exigência judicial ou extrajudicial do preço do respectivo serviço, agora contado, já em face daquela lei, a partir da data da apresentação da respectiva factura.

À luz do escopo da nova lei o *nonsense* é aqui evidente.

Do que dito fica, e é tempo de concluir, resulta ser de considerar, tal como vem decidido pela impugnada decisão do TT de 1ª Instância, que é de seis meses o prazo da prescrição extintiva que a nova lei, a Lei n.º 23/96, art.º 10º, n.º 1, de 26.07, estabelece agora para, nos casos de prestação de serviços públicos essenciais, como o são os serviços de fornecimento de água, gás e telefone, o credor exercer o direito de exigir o pagamento do preço do serviço prestado, contado do último dia do período daquela prestação.

Não merece pois qualquer censura a sindicada sentença.

Termos em que acordam os Juízes deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, assim confirmando antes aquela sentença.

Sem custas por delas estar isenta a Recorrente.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa* (vencido. Votaria pela procedência do recurso, acolhendo parte da argumentação aduzida pela recorrente).

Acórdão de 10 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Impugnação judicial. Recurso jurisdicional de acórdão do TCA. Matéria de facto. Poderes de cognição do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1.ª instância o STA apenas conhece de matéria de direito art. 21º, n.º 4, do ETAF e 722º, n.º 2, do CPC.

II — Porque assim, se nas alegações e conclusões de recurso de decisão proferida pelo Tribunal Central Administrativo, prolatado já sobre decisão de TT de 1.ª Instância, o Recorrente se limita a questionar apenas aquela matéria de facto e os juízos que, na mesma sede, o tribunal recorrido formulou, não afrontando ou controvertendo o decidido quanto ao direito aplicável e aplicado, o recurso jurisdicional não pode proceder.

Recurso n.º 1473/03-30. Recorrente: Mercadáfrica — Comércio, Exportação e Importação, L.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator o Ex.ºm Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com o aliás douto acórdão do Tribunal Central Administrativo que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa que, por sua vez, julgara improcedente a impugnação judicial antes deduzida contra liquidação de IRC referente ao ano de 1992, no montante de 3.896.147\$00, assim mantendo a decretada improcedência, dele interpôs agora recurso para esta Secção do Supremo tribunal Administrativo a Impugnante Mercadáfrica - Comércio, Exportação e Importação, L.ª, nos autos convenientemente identificada.

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

«26º - A recorrente pagou e contabilizou no exercício de 1992, encargos para a realização dos proveitos ou manutenção da fonte produtora, as ajudas de custo no total de 8.134.850\$00.

27º - Em acto de fiscalização, os Serviços de administração Fiscal acresceram aquela quantia ao lucro declarado através da declaração de rendimentos m/22 relativa a 1992, por a não considerarem devidamente comprovada.

28º - Que o mesmo é dizer que a recorrente não teve um só centimo de despesas daquela natureza.

29º - Não está provada a dispensabilidade de toda aquela quantia tida com encargos com ajudas de custo para obtenção dos proveitos.

30º - A recorrente reafirma tudo quanto alegou quer em sede de Reclamação Graciosa, quer de Impugnação Judicial e Recurso para o Tribunal Central Administrativo.

31º - Situação idêntica já foi objecto de decisão pelos Venerandos Juízes Conselheiros da 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo em seu Ac. de 15/11/00, Rec. n.º 25 481.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público emitiu depois sucinto mas douto parecer opinando pela improcedência do recurso jurisdicional e consequente confirmação do julgado, sustentando, para tanto, que “... nas conclusões das suas alegações a Recorrente ... discorda é do probatório estabelecido pelas instâncias ...”, circunstância que, em seu esclarecido entender e “... tendo em conta a regra do art.º 21º, n.º 4, do ETAF, o recurso não pode proceder.”

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

O Tribunal Central Administrativo deu por assente, fixando, a matéria de facto que vinha estabelecida pelo TT de 1.^a Instância, designadamente a que se atinha ao então controvertido julgamento de facto que permitira concluir não estarem suficientemente demonstradas as despesas com ajudas de custo e viagens invocadas pela Impugnante e ora Recorrente e que, assim, aquelas eram também insuficientes para comprovar a indispensabilidade dessas deslocações para a manutenção da fonte produtora ou para a realização de proveitos.

Com efeito e depois de reproduzir a factualidade fixada pela 1.^a Instância, factualidade que, aqui e para todos os efeitos legais, se dá por reproduzida também - cfr. pontos 1º a 9º de fls. 318 dos autos -, sobre o controvertido ponto, considerou-se no sindicado aresto que “... entendemos que os documentos por ela (Recorrente) apresentados para comprovar as ajudas de custo não têm força bastante para tal porquanto estando desacompanhadas dos duplicados dos bilhetes de avião ou de cópias dos passaportes não podem considerar-se como comprovantes das deslocações ao estrangeiro nos termos do artigo 42º, n.º 1, al. f), do CIRC”

E que “... a impugnante não comprova também que tais custos se tornaram indispensáveis para a realização dos proveitos ou manutenção da fonte produtora nos termos do artigo 23 do CRC.”

Para, já em sede decisória, concluir que “... a matéria de facto dada como provada não sofre de erro de julgamento razão pela qual este TCA a dá igualmente como provada.”, assim viabilizando o impugnado julgado que negou provimento ao recurso jurisdicional da Impugnante e a consequente confirmação da então sindicada sentença que de igual forma entendera e julgara.

Como vem de relatar-se é contra o assim decidido que mais uma vez se insurge a Impugnante, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional, perseguindo ainda julgado que porventura considere como encargos necessários à obtenção dos proveitos as ajudas de custo no montante de 8.134.850\$00 (40 674,25 Euros) e integra a declaração de rendimentos m/22, relativa ao exercício de 1992.

Não lhe assiste, porém, qualquer razão e o seu recurso, tal como vem instruído, alegado e concluído, mostra-se antes condenado ao insucesso.

E, com efeito, sabido e reiteradamente afirmado pela jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores que, por um lado e tal como proficientemente evidencia o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público no seu esclarecido parecer, este Supremo Tribunal, enquanto tribunal de revista, nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1.^a Instância e salvo matéria do conhecimento oficioso, têm os seus poderes de cognição circunscritos exclusivamente à matéria de direito cfr. art.º 21º, n.º 4, do ETAF e art.º 722º, n.ºs 1 e 2, do CPC.

E que, por outro, tal como a jurisprudência e vem afirmando também reiterada, pacífica e constantemente, já por emanação da doutrina emergente do disposto nos artigos 684º e 690º do CPC, o objecto dos recursos jurisdicionais é, salvo matéria do conhecimento oficioso, a decisão judicial com ele impugnada e cuja revogação ou anulação se persegue, Delimitando-se o respectivo alcance impugnatório pelas conclusões das alegações apresentadas pelo Recorrente, em cumprimento, aliás, do ónus legalmente imposto.

(Vejam-se, a título meramente exemplificativo, os acórdãos da 1.^a Secção deste Supremo Tribunal Administrativo de 07-03-96, 05-06-96 e 29-10-96 proferidos respectivamente nos processos n.ºs 37.777, 36.453 e 38.961, os dois primeiros da 1.^a Subsecção e o último da 2.^a Subsecção, bem assim como, desta 2.^a Secção em Pleno, entre outros, os acórdãos de 25-03-92, proferidos nos processos n.º 11.905 e 12.025, in *AP DR* de 30-09-94 - 15 e 20, respectivamente, e ainda os acórdãos da Secção de 12-05-93 e de 12-07-95, proferidos nos processos n.ºs 15.478 e 5.635, publicados no *AP DR* de 25-10-95 e 14-04-97, respectivamente a fls. 117 e 70.)

Ora, compulsadas as alegações e conclusões do presente recurso jurisdicional imperioso é concluir que com estas e com aquelas a Recorrente mais não faz do que reequacionar questões que se prendem ou têm com a fixação dos factos materiais da causa e aos juízos que, ainda nesta sede, deles porventura importava retirar e que, por não demandarem a interpretação de qualquer norma jurídica, haverão de qualificar-se como verdadeiros juízos de facto também.

Porque assim, importa antes reter como definitivamente assente e inquestionável a matéria de facto fixada pela impugnada decisão, bem assim como os juízos que, nesta sede, se formularam, Uma vez que o eventual erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa, para relevar efeito útil, haveria de emergir de “... disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.” - cfr. art.º 722, n.º 2, do CPC -, erro que, aliás, não só não vêm sequer alegado e muito menos demonstrado.

Tanto mais que, contrariamente ao perseguido pela Recorrente - cfr. conclusão 31º -, no invocado aresto desta Secção do passado dia 15.11.2000, processo n.º 25.481, o que se doutrinou foi precisamente que, porventura como no caso dos autos,

A prova dos factos necessários para concluir sobre a natureza de ajudas de custo de pagamentos efectuados a trabalhadores por conta de outrem pode ser efectuada por qualquer meio admissível em direito, não sendo imprescindível que sejam emitidos boletins itinerários com conteúdo semelhante aos previstos para os funcionários do Estado.

Pelo exposto e consequentemente, importa concluir pela improcedência de todas as conclusões do presente recurso jurisdicional, improcedência que demanda antes a confirmação do impugnado julgado.

Assim acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 10 de Dezembro de 2003.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Inserido nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1ª instância para o STA facto que não consta do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, não tem, tal recurso, por exclusivo fundamento matéria de direito, por isso que, para dele conhecer, falece à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo competência hierárquica, cuja assiste à Secção homónima do TCA.

Recurso n.º 1491/03-30. Recorrente: Luís Fernando Martins Almeida; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Dr. Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Luís Fernando Martins Almeida, residente no Campo Grande, n.º 54 — Lisboa, inconformado com o despacho de fls. 36 do M.^{mo} Juiz de Direito do TT de 1ª Instância de Leiria, que julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide decorrente do pagamento da quantia exequenda após apresentação da petição inicial desta oposição, por si deduzida contra a execução fiscal n.º 3107-93/700048.0 do 8º Bairro Fiscal de Lisboa, dele interpôs, oportunamente, recurso para este STA.

Remata a atinente alegação com as seguintes conclusões:

I — Resulta do requerimento do termo de adesão apresentado pelo oponente, ora Rct., que este declara expressamente que “o presente pedido de adesão nos termos do DL n.º 248-A/02 e respectivo pagamento não prejudica o prosseguimento do processo de oposição n.º 47/02 que corre os seus termos no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria e respectiva decisão judicial inerente ao mesmo.”

II — O pagamento efectuado pelo ora Rct. constitui uma mera caução no âmbito do processo executivo, não visando, deste modo, a extinção do processo, mas, apenas, a sua suspensão.

III — O oponente, ora Rct., para além de ter declarado expressamente que pretendia o decurso do processo de oposição, limitou-se a prestar um depósito-caução de forma a suspender a execução em curso.

IV — De acordo com o estipulado no DL n.º 248-A/2002, o pagamento efectuado pelo oponente apenas determina a suspensão do processo executivo e não a sua extinção e, muito menos, a extinção do processo de oposição.

V — Ainda que se considere que o processo de execução fiscal foi declarado extinto, não poderia, ainda assim, ser julgada extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

VI — De facto, os autos de oposição teriam sempre que prosseguir, uma vez que o recorrente invocou, na sua defesa, diversas excepções

que comprovam a ausência de responsabilidade daquele na gestão da sociedade executada e, conseqüentemente, no pagamento da quantia exequenda.

VII — Perante o exposto, não tem aplicação ao caso concreto o disposto nos arts. 264º, 1, 269º e 176º, al. a), do CPPT e 287º, al. e), do CPC.

VIII — O M.^{mo} Juiz do Tribunal a quo limitou-se a admitir o recurso interposto, não dando cumprimento ao requerido pelo ora Rct., pelo que a decisão em causa está ferida de nulidade nos termos da alínea d) do art.º 668º do CPC.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que “o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo competente, antes, o TCA: arts. 21º 4, 32º - I, al. b), e 4 1º — I, al. a), do ETAF.”

Dado integral conhecimento do duto parecer do Mº P.º às partes, nenhuma se pronunciou a respeito.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

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

Em sede factual, a instância considerou, tão-só, que “a quantia exequenda foi paga depois de apresentada a douda petição inicial.”

Não inseriu, pois, no probatório que “resulta do requerimento do termo de adesão apresentado pelo oponente, ora Recorrente, que este declara expressamente que o presente pedido de adesão nos termos do Dec.-Lei n.º 248-A/02 e respectivo pagamento não prejudica o prosseguimento do processo de oposição n.º 47/02 que corre os seus termos no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria e respectiva decisão judicial inerente ao mesmo” — conclusão 1ª.

Como assim, temos que o recorrente se socorre de facto de que no despacho recorrido não encontramos rasto, o que vale por dizer que a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de competência generalizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do ETAF.

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

É, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, al. b), do ETAF e 280º, n.º 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões (onde se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito - artigo 690º do CPC, sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do mesmo compêndio adjectivo), suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos de determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal ad quem a entende, vai, ou não, ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na sentença em apreço, pois o tribunal superior, antes

de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, porquanto apontar esta cabe, apenas, ao tribunal que estiver já julgado competente.

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

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

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

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

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

Articuladamente, diz-nos o artigo 28º, n.º 1, do CPPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso, ... a interpor ... para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo."

Em seguimento de tudo o exposto se conclui que este recurso per saltum não tem, na verdade, 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, julgando-se procedente, na forma apontada, a questão prévia em apreço, se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, competência que assiste àqueloutro Tribunal Superior.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 100 a procuradoria em 50 %.

lisboa, 10 de Dezembro de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *António Pimpão* — *Almeida Lopes* (vencido pois entendendo que o STA é competente).

Acórdão de 10 de Dezembro de 2003.

Recurso nº 1498/03. Recorrente: Transurbanos de Guimarães — Transportes Públicos, Ldª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator o Ex.º Juiz Consº. Juiz Dr. Vítor Meira.

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

Pelo acórdão de fls. 65 a 67 deste Supremo Tribunal Administrativo foi revogada a sentença recorrida e determinada a ampliação da matéria de facto estabelecida, nos termos que se indicavam, de modo a constituir base suficiente para a decisão de direito. E explicitava-se em que consistiria tal ampliação nos seguintes termos:

"para que sejam fixados os factos pertinentes e que se prendem com saber se no ano a que se reporta a liquidação impugnada, havia decorrido já, ou ainda não, o período máximo de vida útil dos veículos em questão e na hipótese afirmativa se, não obstante isso, os ditos veículos estavam, ou não, aptos a desempenhar, e se desempenharam efectivamente, ou não, a sua função".

Pelo Tribunal Tributário Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da revogação da sentença recorrida, proferindo-se acórdão que ordene o acatamento da decisão sobre ampliação da matéria de facto.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Não obstante aquela explicitação dos factos relativamente aos quais o Sr. Juiz recorrido deveria proceder à ampliação da matéria de facto, aquele magistrado limitou-se a adicionar ao probatório um novo elemento factual do seguinte teor:

"A impugnante pagou o prémio de seguro referente ao 1º trimestre de 1998 e aos automóveis em questão — doc. de fls. 78 a 80".

Torna-se por demais evidente do cotejo deste facto adicionado com o que se determinara que deveria ser ampliado, que o Sr Juiz recorrido não cumpriu minimamente o que naquele acórdão se decidira, violando com tal conduta o dever de acatamento das decisões proferidas em via de recurso por tribunais superiores constante do artigo 4º, n.º 2, da Lei 3/99, de 13 de Janeiro. Terá por isso de revogar-se de novo a sentença recorrida a fim de que seja cumprido o decidido no anterior acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo com o necessário apuramento dos factos que nele se referem.

Em conformidade com o exposto, acorda-se, em conferência, neste Supremo Tribunal Administrativo em revogar a sentença recorrida pelos motivos indicados, determinando-se o cumprimento pelo tri-

bunal recorrido do decidido no anterior acórdão deste Supremo Tribunal.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 10 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Execução fiscal. Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola (INGA). Representação. DL n. 78/98, de 27/3. Nulidade. Art. 201º do CPC.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — A representação em juízo do INGA, a partir da vigência do DL n. 78/98, de 27/3, incumbe ao seu conselho directivo nos termos do art. 12º. do DL n. 78/98, de 27/3.*
- II — Instaurado processo executivo fiscal, após a vigência do citado Decreto-Lei, em que o INGA é exequente, a representação deste cabe ao seu conselho directivo e não à Fazenda Pública.*
- III — Omitindo-se no processo a notificação do INGA para responder a uma reclamação do executado, comete-se uma nulidade, com as consequências previstas no art. 201º do CPC.*

Recurso n. 1501/03. Recorrente: Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola (INGA); Recorrida: Cruz & Companhia, SA; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Juiz Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. CRUZ & COMPANHIA, SA, com os demais sinais dos autos, veio, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu, recorrer da decisão do Chefe de Serviço de Finanças de Tondela, de 8 de Agosto de 2002, que mandou citar a dita recorrente, instaurar processo de execução fiscal e ordenar a realização dos actos processuais subsequentes.

Invocou incompetência em razão da matéria do Serviço de Finanças para instaurar o processo de execução para cobrança coerciva de créditos do Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola (INGA), e falta de requisitos essenciais do título executivo.

Notificada para o efeito, a Fazenda Pública contestou.

O M.^{mo} Juiz daquele Tribunal proferiu sentença em que julgou "improcedente a arguida excepção dilatória de incompetência do serviço de finanças", julgando no entanto "procedente a nulidade por falta de requisitos essenciais do título executivo", anulando "todo o processo executivo".

Entretanto, o INGA veio aos presentes autos de execução, pedindo a aclaração da sentença e sua eventual reforma, por não ter sido notificado, como exequente, quanto à reclamação apresentada.

O M.^{mo} Juiz julgou improcedente a "arguida nulidade por falta de notificação do INGA", indeferindo "ao demais requerido".

Inconformado com esta decisão o **Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola (INGA)** interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O INGA é a entidade exequente, sendo-lhe permitido recorrer à execução fiscal (art. 28º do Dec.-Lei n.º 78/98 de 27/3).

2. O INGA é uma pessoa colectiva de direito público, com capacidade judiciária, sendo representado em juízo pelo seu Conselho Directivo [art. 1º e art. 12º al. 1) do Dec.-Lei n. 78/98].

3. A dívida exequenda não tem natureza tributária.

4. Nos Tribunais Tributários compete ao Representante da Fazenda Pública representar, "nos termos da lei", quaisquer outras entidades públicas [art. 15º n. 1 al. a) CPPT].

5. Não existe qualquer norma que atribua ao RFP poderes para representar o INGA.

6. O INGA é assim parte legítima para intervir no processo de reclamação.

7. Ao não entender assim, o despacho recorrido fez errada aplicação do direito, o que constitui nulidade (art. 668º CPC).

8. Ao não se notificar o INGA da apresentação da reclamação, foram preteridas formalidades essenciais, que tiveram influência na decisão da causa, provocando a nulidade de todos os actos subsequentes (art. 201.º CPC).

Pede, a final, a revogação do despacho recorrido, a substituir por outro que reconheça o INGA como parte legítima, declarando-se a nulidade da sentença que aceitou a reclamação da executada., determinando-se a notificação da reclamação ao INGA.

Não houve contra-alegações.

O EPGA junto deste Supremo Tribunal emitiu duto parecer, defendendo que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. O Mm. Juiz deu como assentes, na sentença, os seguintes factos:

1. Contra Cruz & Ce, Ld. foi instaurada em 01-08-2002, a execução fiscal n. 500339074 do Serviço de Finanças de Tondela.

2. A execução foi instaurada com base na certidão de dívida emitida em 07-07-2002 pelo Conselho Directivo do Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola (INGA)...

3. Com a certidão de dívida foi junta cópia da carta para notificação da Cruz & C^a, L.^{da}, da decisão do INGA sobre "Restituições à Exportação" cujo teor dou aqui por reproduzido...

4. Junto à carta referida em 2) está um relatório constituído por 21 páginas.

5. A executada foi citada em 27-08-2002.

6. A reclamação foi interposta em 06-09-2002.

7. Por decisão de 16-09-2002 a reclamação foi indeferida liminarmente por se ter entendido que havia erro na forma do processo por os fundamentos serem próprios da oposição à execução fiscal.

8. A reclamante não se conformou com aquela decisão e interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo que o julgou procedente por acórdão de 20-11-2002, com o entendimento de que a

excepção dilatória e a nulidade invocada não são fundamentos de oposição à execução fiscal enquadráveis na alínea i) do n. 1 do artigo 2040 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, não havendo, por isso erro na forma do processo.

3. Sendo estes os factos, vejamos agora o direito.

Está e causa saber a quem cabe a representação do INGA em processo executivo fiscal: se ao próprio INGA, se à Fazenda Pública. Que decidiu sobre este ponto o Mm. Juiz?

Decidiu do seguinte modo:

Em causa está um processo de execução fiscal a correr termos no Serviço de Finanças de Tondela para cobrança coerciva de dívida ao INGA — Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola.

Nele foi deduzida reclamação pela executada nos termos do artigo 276º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, isto é, de uma decisão do órgão de execução tributária.

Os artigos 42º, n.º 1, al. c), o art. 329º, n.º 1, al. b) e o art. 331º do Código de Processo Tributário atribuíam competência aos representantes da Fazenda Pública para representarem também o INGA nos tribunais tributários, como entidade pública que é.

O Decreto-Lei n.º 78/98, de 27 de Março, que procedeu à alteração do regime jurídico do INGA, publicado na vigência do Código de Processo Tributário, no seu artigo 28º atribui aos tribunais tributários a cobrança coerciva dos créditos devidos ao Instituto.

As normas do Código de Processo Tributário acima indicadas correspondam actualmente as dos artigos. 15º, n.º 1, al. a), e 243º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Apesar de no artigo 15º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário constar que o compete ao Representante da Fazenda Pública representar "nos termos da lei" quaisquer outras entidades públicas, e não existir, tanto quanto se saiba, norma expressa a atribuir tal representação, não existem razões que levem a alterar a situação tal como estava regulada no Código de Processo Tributário, diploma em vigor aquando da publicação do referido Decreto-Lei - isto é, a representação do INGA pelo representante da Fazenda Pública.

"Do exposto resulta que ao não notificar-se o INGA da reclamação apresentada pela executada não foi preterida qualquer formalidade legal, uma vez que este Instituto estava representado pelo representante da Fazenda Pública e que notificado para o efeito respondeu à reclamação.

Terá razão o M.º Juiz? Entendemos que não.

Vejamos.

Dispõe o art. 12º do DL n. 78/98, de 27/3 (que aprovou o Estatuto Orgânico do Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola (INGA):

Compete ao Conselho Directivo:

(...);

l) Representar o INGA em juízo ou fora dele, activa ou passivamente, podendo transigir ou confessar em qualquer fase dos processos ou comprometer-se em arbitragem.

m) Constituir mandatários ou procuradores para a prática de determinados actos, definindo a extensão dos respectivos mandatos, e ainda designar representantes do INGA junto de outras entidades".

O texto da lei é assim de mediana clareza.

A representação do Instituto em causa compete não à Fazenda Pública mas sim ao conselho directivo do INGA.

É certo que o INGA é uma pessoa colectiva de direito público (art. 1º do citado Dec.-Lei), e que cabe ao representante da Fazenda Pública representar, para além da administração tributária, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal [art. 15º, al. a) do CPPT]. Mas isto nos termos da lei. E não há lei que atribua à FP a representação do INGA nestes processos de execução fiscal.

Pelo contrário, o diploma legal citado (art. 12º do DL n.º 78/98) aponta quem é o representante do INGA: o seu conselho directivo. E isto obviamente em qualquer tipo de processo, mesmo no de cobrança de dívidas, da competência dos tribunais tributários (art. 28º do já referido Dec.-Lei).

E o facto do Dec. Lei n. 78/98 ter sido publicado na vigência do CPT, onde segundo o Mm. Juiz a representação do INGA cabia à FP, não pode ter a leitura que o Mm. Juiz lhe dá, ou seja, "que não existem razões que levem a alterar a situação tal como estava regulada no CPT".

Na verdade, a lei foi alterada.

E essa alteração tem consequências legais.

Ou seja, a partir da vigência do citado Dec.-Lei passou a ser da competência do conselho directivo do INGA a sua representação (em juízo ou fora dele) e não da FP.

Aliás, no caso, a instauração do processo executivo ocorreu já na vigência do referido Dec.-Lei, pelo que a situação é aqui clara e inequívoca: a representação do INGA compete ao seu conselho directivo.

A decisão do M.º Juiz não pode pois manter-se.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogandose a decisão recorrida, julgando-se em consequência procedente a arguida nulidade por falta de notificação do INGA, anulando-se todo o processado a partir da reclamação apresentada pela reclamante Cruz & Companhia, SA (art. 201º do CPC), notificando-se o INGA para responder, e seguindo os autos os seus ulteriores termos legais.

Sem custas.

lisboa, 10 de Dezembro de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta Queirós*.

Acórdão de 10 de Dezembro de 2003.

Assunto:

INFARMED. taxa de comercialização de produtos de saúde. Artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000. Natureza jurídica. Imposto/taxa. Incidência. Art.º 33º da Directiva do Conselho n.º 77/388/CEE.

Doutrina que dimana da decisão:

I — As taxas sobre comercialização de produtos de saúde criada pelo referido preceito da Lei do Orçamento de 2000

têm natureza de impostos, pois constituem prestações pecuniárias sempre coactivas, sem carácter de sanção, exigidas por ente público com vista à realização de fins públicos.

II — Incidindo sobre o volume de vendas de cada produto e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de venda mensais, a referência ao preço de venda ao consumidor final levada ao n.º 3 do dito art.º 72º surge apenas de modo subordinado, não constituindo mais do que mero limite à tributação.

III — As imposições correspondentes não são proibidas pelo direito comunitário (art. 33º da 6ª Directiva, n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17.05.77, na redacção que lhe deu o Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 Dez 91), por não constituírem impostos sobre o volume de negócios na acessão daquela directiva, isto é, não oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo equiparável ao do IVA.

Recurso n.º 1639/03-30. Recorrente: Johnson & Johnson, LDA; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºm Juiz Conselheiro Juiz Dr. Alfredo Madureira.

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

Decisão sumária (cf. art. 705º do CPC):

Nos presentes autos de recurso jurisdicional que Johnson & Johnson, Limitada, interpôs da aliás douta sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, 1ª Secção, 1ª Juízo, que lhe julgou improcedente a impugnação judicial antes deduzida contra acto de auto liquidação da taxa de comercialização de produtos de saúde instituída pelo art.º 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 04 de Abril, referente ao mês de Janeiro de 2001 e no valor de 467.105\$00,

Decide-se, pelos fundamentos constantes do acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo de 04 de Junho de 2003, proferido nos autos de recurso jurisdicional n.º 61/03.30, que depois foram repetida e uniformemente acolhidos em idênticos acórdãos deste Tribunal Superior, designadamente e a saber, acórdãos de 09.07.03, processo n.º 493/03.30 e de 15, 22 e 29 de Outubro de 2003, processos n.º 1063/03.30, 438/03.30, 1060/03.30 e 1061/03.30 e de 12 de Novembro de 2003, processo n.º 1297/03.30, de que adiante se junta.

E já perante o disposto no art.º 8º, n.º 3, do Código Civil, que ao julgador recomenda considere, nas decisões a proferir e para viabilizar a desejada interpretação e aplicação uniformes do direito, o tratamento porventura dado aos casos análogos, aqui, onde são as mesmas as partes em litígio judicial e as mesmas são também as questões jurídicas suscitadas, bem manifestamente, Acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento àquele recurso, assim e também com os respectivos fundamentos, confirmando a sindicada sentença que julgou aquela impugnação judicial improcedente.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Resumo n.º 61/03-30, de 4 de Junho de 2003

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa, proferida em 08/Out/02, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por JONHSON & JOHNSON, L.ª, contra o acto de auto liquidação da taxa incidente sobre a comercialização, de produtos de saúde, relativa a Mai/2001, no montante de 2 547 689\$00, consequentemente o anulando.

Fundamentou-se a decisão em estar em causa um imposto, já que «não se vislumbra o carácter signalagmático necessário à qualificação do tributo como taxa», dado o seu destino, não tendo «como contrapartida uma vantagem em especial para o pagador da mesma taxa ... (mas) antes uma finalidade geral, que tanto pode beneficiar a impugnante como qualquer outro cidadão «sendo que, no caso, «as normas regulamentares produzidas pelo INFARMED (circular 112000 e «declaração de vendas») são inovadoras relativamente à lei que visam regulamentar (art.º 72.º da Lei 3-B/2000, de 04ABR), ao não considerarem, para efeitos de determinação da base de incidência, o preço de venda ao consumidor final, que, aliás, é indeterminável, como tal impossibilitando a liquidação do imposto.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 - O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto, responde, 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 à densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei.

4 - A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente secundum legem;

5 - Ao criar por lei da Assembleia da República a presente taxa, o Estado português não violou, de forma alguma, qualquer das suas obrigações, enquanto Estado membro da Comunidade Europeia, isto é, não criou qualquer disposição interna que contrariasse o disposto na legislação legitimamente emanada dos órgãos comunitários competentes.

Pelo que, Venerandos Juizes Conselheiros, concedendo provimento ao recurso, revogando a douta sentença recorrida e substituindo-a por outra que considere legal a liquidação da taxa em apreço, V. Ex.ªs Farão JUSTIÇA e cumprirão a Lei».

E, contra-alegando, concluiu a impugnante:

1. A denominada «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» não corresponde a uma contrapartida pela prestação de um serviço

público aos respectivos sujeitos passivos, nem implica a remoção de um obstáculo jurídico à actividade dos particulares, devendo ser, como tal, em função do seu carácter unilateral, materialmente qualificada como um verdadeiro e próprio imposto.

2. Consequentemente, a referida «taxa» está sujeita às exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

3- O artigo 72.º da Lei n.º 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 n.º 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 103.º, n.º 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 33.º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

Nestes termos, e nos mais de Direito aplicáveis, e sempre com o mui douto suprimento de V. Ex.^{as}, deve a sentença recorrida ser confirmada e, consequentemente, o acto de autoliquidação da denominada «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» ser anulado, em virtude de o mesmo ser inválido, porque indirectamente inconstitucional e ilegal».

O Ex.m.º magistrado do MP emitiu parecer no sentido de, que tendo em conta as regras do artigo 234.º do Tratado CEE (ex-art. 177), e em reenvio prejudicial, «se pergunte ao TJCE se o artigo 33.º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/77 (na redacção da Directiva 91/680/CEE, do Conselho, de 16/12/91) proíbe ou se opõe à criação de uma taxa (ou imposto) como o dos autos, na medida em que esta possa constituir encargo com características de «imposto sobre o volume de negócios».

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

Em sede factual, vem apurado que:

A) - A impugnante vem impugnar o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, instituída pelo artigo 72.º da lei 3-B/2000, de 4 de Abril, mantido pelo artigo 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, relativa ao mês de Maio de 2001, na importância de 2.547.689\$00, conforme douta petição de fls. 6 a 15;

B) - A impugnante depositou na C.G.D. na conta com o NIB n.º 003500820000605483081, a favor do INSTITUTO NACIONAL DA FARMÁCIA E DO MEDICAMENTO; com data valor de 29.06.01, a importância de 2.547.689\$00 relativa à cobrança da taxa correspondente ao volume de vendas de Dispositivos Médicos Não Activos, no valor total de 636.922.253\$00, realizados no mês de Maio/2001, conforme documento de fls. 18 a 20, que se dá por reproduzido;

C) - No dia 20 de Fevereiro de 2001 o INFARMED remeteu à impugnante a carta de fls. 22, notificação única, a que juntou os documentos de fls. 23 a 25, todos relativos à cobrança e depósito da taxa sobre comercialização de produtos de saúde, no que respeita ao ano de 2001, no âmbito do processo de cobrança da taxa prevista no artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 04/04, e artigo 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, dando-se os mesmos documentos por totalmente reproduzido;

D) - Com data de 10 de Maio de 2000, o INFARMED emitiu a CIRCULAR Na 1/2000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde, conforme documento de fls. 33, com o seguinte teor:

«Assunto: Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde. Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.^a, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epigrafado:

1- A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utilizador final.

2 - A taxa é, pois, devida uma única vez, no circuito de comercialização do mesmo produto.

3 - A taxa incide sobre vendas efectuadas a partir de 1 de Janeiro de 2000.

4 - Os produtos abrangidos pela taxa encontram-se previstos nos seguintes diplomas:

Cosméticos e produtos de higiene corporal: Dec-Lei n.º 296/98, artigo 2.º, de 25/09;

Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei n.º 273/95, de 23/10;

Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Dec-Lei n.º 306/97, artigo 2.º, de 11/11;

Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei n.º 94/95, artigo 4.º, de 9/05.

5 - A taxa não incide sobre produtos exportados.

Na expectativa de lhe serem úteis os esclarecimentos patentes nesta Circular personalizada continuamos disponíveis para lhe fornecer outros eventuais esclarecimentos através dos seguintes contactos: telefone 217987100, do fax 217987316 ou do endereço de email: infarmed.público@infarmed.pt.

Com os melhores cumprimentos.

Lisboa, 2000/05/10.»

Vejamos, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinária e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a «como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semi-públicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização» - cfr. *RLJ* 117 - 294.

E o parecer da P. G. Rep. de 15/Dez/91 in *D. Rep.*, II de 04-06-93, reproduzindo o parecer n.º 64180, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in *“Acd. Dout. 257-579*, sustentam ser a taxa «o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contra-partida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento.»

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 42/43, as taxas individualizam-se «no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares».

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segs., «a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público».

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semipúblicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

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

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

Ora, nos termos do preâmbulo do Dec-Lei 455199, 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».

Pelo que o seu artigo 6.º lhe atribuiu, como refere a impugnante, «a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades - seu n.º 3: al a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde;

al c) garantir a qualidade dos produtos de saúde,

(...);

al e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

(...);

al f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o n.º 1 do artigo 72.º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma «ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED».

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais - artigo 64.º -, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, «a comunidade» - beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da corresponsividade actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a corresponsividade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo INFARMED.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson - cfr, artigo 44.º, n.º 2 da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso - cfr, Casalta Nabais, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, pág. 260.

”No concernente às taxas devidas por licenças ... apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral» pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo, idêntica e, por todos, os Ac do TC de 16Fev00 in *Acórdão do Tribunal Constitucional*, vol 46.º, págs 21 e segs. e do STA, de 24/11/99, Rec. 18.911, 28/04/99 Rec.18.911, 2814199 Recurso recurso — 21.843 e 24/3/99, Rec. 21.649.

Está, assim, sujeita ao disposto no artigo 103.º n.º 2 da constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação - cfr, Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 28 edição, pág.142 - .

Ora, o n.º 3 do referido art. 72.º dispõe que «a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final ... e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto».

Assim, a incidência real concretiza-se «no volume de vendas» de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, «vendas mensais».

Certo que deve ter «por referência, «o preço de venda ao consumidor final» mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero «valor de referência limite».

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso «declaração de vendas» surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: artigo 33.º da directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva n. 911680/CEE, do Conselho, de 16Dez91, Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira».

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados-Membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, «sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior».

Cfr., por todos, os Acd. de 17/Set/97, Proc.º C-28/96 - Fricames, S A e Proc. C. 347/95 - UCAL; de 26/6/97, Careda, S.A in *Colectânea de Jurisprudência*, I, pág. 3734 e de 13/03/97 - Solisnor, S. A in *cit.*, I, ág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos pro-

ductos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados-Membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios - cf. o Ac 13/07/89, Proc.s 93 e 94/88 in *Colecção* pág. 2671 - WisselinK - e de 817186 Proc. 73/85 in *Colecção* pág. 2219 Kerrutt - e de 27/11/95, Proc.º 295/94 in *Colecção* pág.s 3759 Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito artigo 33.º.

Refira-se finalmente que, como aliás já resulta do exposto, não se mostra necessária a consulta ao TJCE, em termos do reenvio prejudicial a que se refere o artigo 234.º do tratado, propugnada pelo MP.

Na verdade, a jurisprudência proferida por aquele tribunal, em termos do predito reenvio, visto que se destina a definir o sentido dos respectivos normativos, tem carácter interpretativo, em abstracto, dispensando-se, assim, o reenvio, sempre que a questão de interpretação suscitada nos tribunais nacionais tenha sido já objecto de apreciação e julgamento pelo tribunal internacional, já que se não justifica que, a propósito de cada caso concreto, o tribunal seja consultado para interpretar disposição legal ou princípio de direito comunitário que não pode deixar de ter o alcance que o TJCE já antes lhe tenha atribuído, sobretudo se a decisão for recente, justamente porque aquele carácter abstracto implica a respectiva generalidade.

Cfr. Mota Campos, *Direito Comunitário*, vol II, pág. 436.

Assim, quando a questão suscitada é materialmente idêntica a outra já decidida por aquele tribunal, a título prejudicial, num caso análogo, ou se trate de jurisprudência constante, o tribunal nacional, atenta a autoridade do ali decidido, fica dispensado da consulta, seja, de repor a questão de interpretação perante o mesmo tribunal, como é o caso,

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, tanto na instância como neste STA, ficando-se aqui a procuradoria em 60%.

Lihoa, 4 de Junho de 2003. — *Assinaturas ilegíveis.*)

Acórdão de 10 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Execução fiscal. Reclamação de créditos. Representação em juízo da segurança social.

Doutrina que dimana da decisão:

I — De harmonia com o disposto nos artigos 42º, n.º 1, al. c), e 329º nº 1 al. c) do Código de Processo Tributário à Fazenda Pública cabia a representação em juízo da Se-

gurança Social, designadamente para, em nome desta e nos processos de execução fiscal, porventura reclamar créditos daquela.

II — E esta representação/legitimidade processual activa manteve-se mesmo após a entrada em vigor do DL n.º 42/2001, de 9.02, para os processos participados aos órgãos do Ministério das Finanças que, nos termos do art.º 17º deste diploma legal, continuem a correr por esses órgãos.

Recurso n.º 1686/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Caixa Geral de Depósitos, SA e outros; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com o aliás douto despacho liminar proferido nos presentes autos de reclamação de créditos em que é Reclamante a Caixa Geral de Depósitos e Executado Teodósio Comércio e Reparação de Equipamentos Hoteleiros e Frio, Lda, nos autos convenientemente identificados, que lhe rejeitou os créditos que antes reclamara para pagamento de dívidas à segurança social, no valor global de 311.343\$00, dele interpôs recurso jurisdicional para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o Ex.º Representante da Fazenda Pública.

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

Com a publicação do DL 511/76, de 3 de Julho, foi intenção do legislador criar um sistema mais eficaz de cobrança das contribuições em dívida à previdência.

Foi conferida, pelo artigo 8º do referido diploma, competência aos Serviços de Justiça Fiscal para conhecer das execuções por falta de pagamento dessas contribuições, sendo que o processo relativo à execução se rege pelo Código do Processo das Contribuições e Impostos.

Com a revogação do CPCI e a entrada em vigor do Código de Processo Tributário em 1 de Julho de 1991, o âmbito da execução fiscal passou a estar regulado no artigo 233º do novo Código.

No processo de execução fiscal a representação da administração fiscal ou de qualquer outra entidade pública, é feita pelo representante da Fazenda Pública, nos termos do que estabelece o art.º 42º do Código de Processo Tributário.

Compete ao representante da Fazenda Pública reclamar os créditos desta e ainda os das entidades que represente, conforme o que dispõe a alínea b) do n.º 1 do artigo n.º 329º do Código de Processo Tributário.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal depois o Ex.º Magistrado do Ministério Público emitiu mui douto parecer opinando pelo provimento do presente recurso jurisdicional e consequente revogação do sindicado julgado uma vez que, sustentou, a controvertida legitimidade para reclamar os créditos da segurança social cabe, competindo, ao representante da Fazenda Pública nos termos dos artigos 42º n.º 1 al. c), e 329º, n.º 1, al. c), do Código de Processo Tributário, diploma legal vigente, e por isso aplicável, à data da instauração da presente execução e da reclamação de créditos indeferida pelo sindicado despacho.

Tanto mais que, aditou, a atribuição posterior daquela representação a mandatário judicial designado pela delegação competente do

IGFSS, de acordo com o estatuído pelo art.º 12º do entretanto publicado DL n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro, apenas releva para os processos de execução fiscal posteriores à sua entrada em vigor, tal como aliás vem decidindo esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo nos processos que identifica.

Colhidos os vistos legais e nada obstando, cumpre apreciar e decidir.

O impugnado despacho, mediante invocação do disposto nos DL n.º 411/91, de 17.10 e 260/93, de 23.07, concluiu e decidiu não assistir ao representante da Fazenda Pública legitimidade processual ou adjectiva para, nos presentes autos de reclamação de créditos apensos a outros de execução fiscal n.º 1945-97/101284.3, do Serviço de Finanças de Almeirim, reclamar os referidos créditos da segurança social.

E é contra o assim decidido que se insurge a Fazenda Pública, de harmonia com as transcritas conclusões das suas alegações de recurso jurisdicional e, como se deixa relatado, com a opinião concordante do Ex.º Magistrado do Ministério Público.

Ora, tudo visto, importa com efeito concluir que é na verdade reiterada, constante e pacífica a jurisprudência desta Secção e Tribunal no propugnado sentido, a saber, a representação da segurança social que cabia à Fazenda Pública, nos termos do art.º 42º do Código de Processo Tributário, no domínio da vigência deste diploma de direito adjectivo, manteve-se mesmo depois da entrada em vigor do referido DL n.º 42/2001, de 9.02, para os processos participados aos órgãos do Ministério das Finanças antes da entrada em vigor deste último diploma legal, pois, de acordo com o estabelecido pelo seu art.º 17º, aqueles processos continuam a correr termos por esses órgãos vejam-se os acórdãos de 13.09.2002, processo n.º 88.02.30, de 24.04.2002, processo n.º 212.02.30 e de 10.07.2002, processo n.º 759.02.30 -.

Daí que se antolhem como porventura despicendas ou mesmo esultas grandes considerações jurídicas para, como cumpre, se dar provimento ao presente recurso jurisdicional da Fazenda Pública, mais se determinando, em consequência da revogação do sindicado julgado, o prosseguimento dos presentes autos de reclamação de créditos com a representação da segurança social pela Fazenda Pública.

Na verdade, os presentes autos foram instaurados ainda no domínio da vigência do Código de Processo Tributário cfr. carimbo aposto no rosto da petição inicial de fls. 2 11.05.1999 e este código só foi revogado, no ponto, com a posterior entrada em vigor do Código de Procedimento e Processo Tributário, aprovado pelo DL n.º 433/99, de 26.10, no passado dia 1 de Janeiro de 2000, que só se aplica aos procedimentos iniciados ou aos processos instaurados a partir dessa data (cfr. art.º 4º, 3º e 2º deste diploma legal).

Ora, tal como proficientemente sustenta a Recorrente Fazenda Pública, esclarecidamente evidencia o Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal e reiteradamente afirma a jurisprudência desta Secção, no domínio do Código de Processo Tributário, diploma legal aqui aplicável, e perante o estabelecido pelos seus artigos 42º, n.º 1, al. c), e 329º n.º 1 al. c), é incontroversa a legitimidade processual do representante da Fazenda Pública para em representação da segurança social porventura reclamar em juízo dívidas desta.

Em face do que exposto fica, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional e, em consequência, revogar, no ponto,

o sindicado despacho para ser substituído por outro que, quanto à reclamação de créditos de fls. 25 não seja de indeferimento pelo apondado e improcedente motivo.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa* (vencido. Considero que não é à F.P. que cabe a representação da segurança social, mesmo nos processos instaurados antes da vigência do DL 42/2001.)

Acórdão de 10 de Dezembro de 2003.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Inserido nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1.ª instância para o STA facto que não consta do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, não tem, tal recurso, por exclusivo fundamento matéria de direito, por isso que, para dele conhecer, falece à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo competência hierárquica, cuja assiste à Secção homónima do TCA.

Recurso n.º 1697/03-30. Recorrente: RESIMOGNO — Madeiras Tropicais, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro DR Mendes Pimentel.

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

RESIMOGNO — Madeiras Tropicais, L.^{da}, com sede em Moitas Altas Pinheiros, Marrazes, Leiria, inconformada com a sentença de fls. 166-176 do TT de 1ª Instância de Leiria, dela interpôs, oportunamente, recurso para esta formação, culminando a atinente alegação com as seguintes conclusões:

A) — Os fundamentos invocados pela recorrente com vista à anulação das liquidações de IVA ora recorridas, embora nesta data na parte tão-só relativa ao IVA e juros não anulados na douta sentença recorrida, consistiu no vício de forma derivado da sua falta de fundamentação na parte relativa à fixação do IVA por estimativas praticado pelo Chefe do Serviço de Finanças de Leiria — 2, do despacho do Presidente da Comissão de Revisão e dos actos finais de liquidação da competência do Chefe do serviço de Finanças de Leiria — 2;

B) — Vício de forma aquele que se reporta directa e exclusivamente na esfera das entidades com competência para a prática de cada um dos actos referidos na alínea antecedente;

C) — Nos termos dos artigos 82.º, n.º 1 e 85.º do Código do IVA a competência para a fixação por estimativas e para as liquidações

definitivas subsequentes pertence ao Chefe do Serviço de Finanças de Leiria — 2;

D) — Nos termos do artigo 87º, n.º 3.º, do Código de Processo Tributário, a competência para a decisão das reclamações por estimativas compete ao Presidente da Comissão de Revisão;

E) — A fundamentação dos actos tributários tem de operar-se na esfera das entidades que praticam as liquidações, neste caso as entidades referidas na alínea A) supra;

F) — A fundamentação contida no relatório reproduzido a fls. 24 e segs. destes autos não foi objecto de qualquer despacho de apropriação por parte das referidas entidades pelo que as liquidações recorridas encontram-se destituídas de qualquer fundamentação;

G) — Daí que as liquidações ora recorridas são ilegais por vício de forma, devendo as mesmas ser anuladas;

H) — Se o vício da falta de fundamentação ora descrito não vier a proceder e independentemente disso, deverá a douta sentença recorrida ser anulada com fundamento na errada aplicação do direito aos factos dados como provados nomeadamente os números 15 19, primeira parte;

I) — Com efeito, o desvio de vendas apurado no relatório na quantia de 101.956.596\$00 para os quatro exercícios de 1990, 91, 92 e 93, ao ter sido imputado apenas aos exercícios de 1992 e 93 implicará uma anulação na totalidade das liquidações de IVA quer de 1992 quer de 93;

J) — Por um lado, sendo o contencioso fiscal de mera anulação, a competência do tribunal consiste apenas em declarar se os actos tributários foram ou não praticados de acordo com a lei.

L) — Neste caso, a errónea quantificação dos valores tributáveis relativos a 1992 e 93 por parte de quem praticou as liquidações terá de implicar a anulação na totalidade daquelas mesmas liquidações;

M) — Com efeito, a fixação dos valores de vendas por estimativas resulta dum procedimento tributário composto de várias fases com início na elaboração do relatório, despacho de fixação, reclamação deduzida contra a errónea quantificação, despacho do Presidente da Comissão por falta de acordo dos vogais e liquidações finais definitivas;

N) — Todo o procedimento tributário referido no artigo antecedente terá de ser repetido não cabendo ao tribunal interferir no desenvolvimento processual do mesmo;

O) — Acresce referir que o desvio de 101.956.596\$00 tanto poderá ser imputado aos quatro exercícios na proporção do custo das vendas de cada exercício como na proporção das respectivas vendas declaradas, cabendo, no entanto, tão-só aos serviços fiscais definir e concretizar o método da sua repartição;

P) — Por outro lado, a imputação das vendas na quantia de 44.395.534\$00 e 57.561.062\$00, respectivamente, apenas para 1992 e 93, às vendas declaradas em cada um dos anos pela recorrente e a sua subsequente divisão pelo custo das existências vendidas e consumidas declaradas em cada um dos referidos anos pela recorrente reconduziu a sua tributação por uma percentagem de lucro bruto sobre o custo de 74,8% e 10,9%, respectivamente em 1992 e 93.

Q) — Ou seja, a repartição das diferenças de venda por estimativa supra referidas reconduziu à tributação da recorrente por uma margem muito diferente da considerada correcta no relatório para cada um dos referidos anos, qual seja a de 36,5%.

R) — O que significa que a aplicação de estimativas nos termos descritos no relatório enferma de uma total contradição e errónea quantificação;

S) — Por último, sempre se dirá que o próprio recurso a uma percentagem de 36,5 % relativa ao exercício de 1988 e aplicada aos exercícios de 1992 e 93 se reconduziu a uma falta de fundamentação da própria quantificação por estimativas, em virtude da inexistência de motivos que justificassem a aplicação daquele critério nos anos de 1992 e 93;

T) — Pelo que a douda sentença recorrida violou os artigos 82, n.º 1, e 85.º do Código do IVA, o n.º 3 do artigo 87.º do CPT. Não houve contra-alegação.

O distinto PGA emitiu o seguinte doudo parecer:

“Tendo em conta que o contencioso fiscal é de mera anulação, o Mmo Juiz a quo não podia, a final, ordenar à Administração Tributária a reformulação da liquidação; se esta padece de vícios, havia, antes e apenas, que anulá-la.

Por outro lado, ordenando a reformulação da liquidação, não podia, logicamente, julgar improcedente, como julgou, a impugnação judicial de tal liquidação.

Assim - e pela procedência dos fundamentos postos nas conclusões J), L), M) e N) das alegações —, o recurso merece provimento.»
Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A decisão recorrida assentou nos seguintes factos:

1. A impugnante foi sujeita a uma acção de fiscalização referente aos exercícios de 1992 e 1993, que decorreu entre os dias 28/3/1994 e 19/9/1994, no âmbito da qual foi elaborado o relatório da inspecção tributária que consta de fls. 24 e segs. Cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

2. A maioria das madeiras que a impugnante adquire são originárias de Afica, especialmente da República do Zaire, as quais são facturadas à impugnante pela empresa “MADTIMBER” sediada em main Street of. Memorial Square — Charstow — Nevis.

3. As madeiras facturadas por esta empresa são vendidas pela impugnante à preços muito idênticos e nalguns casos a preços inferiores ao de custo.

4. Não existe qualquer correspondência entre a “Madtimber” e a impugnante, sendo aquela uma empresa isenta de tributação *offshore*.

5. As facturas da Madtimber contabilizadas pela impugnante no exercício de 1992 têm numeração seguida do n.º 1 ao 21, sem interrupções.

6. A factura n.º 261913, de 28/9/1993 da Madtimber é enviada pela impugnante ao despachante oficial para efeitos de desfandamento em favor do cliente da impugnante Carlos G. O. Fiúza Lda.

7. O pagamento desta factura foi feito à impugnante e não à Madtimber.

8. As iniciais C.E. inscritas nas notas de encomenda n.º 618, 636, 638, 643 e 706, as quais não foram objecto de facturação, correspondem às iniciais “Costa” e “Estreia”, gerente e sócio, respectivamente da impugnante.

9. Mas também as seguintes notas de encomenda — n.º 610, anotada de C. E. não foi facturada.

- n.º 613, não foi facturada.

- n.º 614, Anotada de C.E., não foi facturada, mas foi paga através do cheque n.º 4445908734, de Mário Pereira Carreira (fls. 52 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido), depositado na conta n.º 725112491158 do BPA de Leiria - n.º 623 Anotada de 50% facturado. 50 % C.E. Foram facturadas apenas as duas paletós de carvalho americano por Esc.188.038\$, factura n.º 473, de 16/12/1991.

n.º 626 Anotada de C.E. — pronto pagamento.

Não foi facturada o valor de 1.150.000\$ que nela consta, tendo este montante sido pago através do cheque que consta de fls. 53 verso, emitido por Henrique Jorge Pereira. Este cheque também foi depositado na conta n.º 725/12491158 do BPA de Leiria.

- n.º 634 anotada em relação a dois toros Niangon. No final da factura outro asterisco e as iniciais C.E. dentro de um círculo. Foram facturadas apenas duas paletes de carvalho americano. Os dois toros com asterisco não foram facturados.

- n.º 640 Anotada de C.E., não foi facturada.

- n.º 644 Anotada com asterisco de C.E. relativamente a um toro Sepelly. Não foi facturada.

- n.º 647, não foi facturada.

- n.º 649 Anotada de tudo C.E., não foi facturada. Paga através dos cheques juntos a fls. 56 verso e 57, ambos depositados na conta n.º 725/12491158 do BPA de Leiria — n.º 711 não foi facturada — n.º 735 não foi facturada.

- n.º 741 Anotada de C.E., pronto pagamento, não foi facturada.

- n.º 862 Anotada de C.E., não foi facturada.

- n.º 743 Anotada de C.E., não foi facturada — n.º 749 não foi facturada, mas consta a menção de ter sido paga através de 5 cheques pós, datados (fls. 60 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).

- n.º 1012 Anotada de C. E. relativamente ao Iroko S/Borne. não foi facturada o Iroko S/Borne.

- n.º 1013 Anotada de pronto pagamento c125 %. As mercadorias constantes das primeiras 5 linhas no valor de 641 100\$ não foram facturadas. Mas este valor, deduzido do desconto de 5 % (= 609 045\$) foi pago através do cheque n.º 6542275996 de Albino Ferreira Carvalheiro (fls. 61 verso cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).

- n.º 1020 não foi facturada.

10. Estas vendas não facturadas são objecto de controlo, existindo na expressa listagens das mesmas.

11. A receita destas vendas são depositadas numa conta existente com o n.º 725/12491158, no BPA de Leiria, em nome de Manuel Barbeiro Costa.

12. No âmbito da inspecção foi solicitada à impugnante a apresentação de notas de encomenda, guias de remessa e guias de transporte, ou outros documentos equivalentes (...) emitidas no período decorrido entre a data do início da actividade, 1/41990 e 31/12/1993. A esta notificação a impugnante respondeu como consta de fls. 43 verso cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

13. A análise dos inventários de existências de 3111211992 e 3111211993, permitiu verificar que em 3111211992 os preços de venda praticados no mês de Dezembro de 1992 eram em muitos casos inferiores aos de compra, conforme consta do quadro de fls. 31 (fls. 14 do relatório da inspecção tributária) cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

14. Em face destes factos, foi efectuada a avaliação indirecta referente aos exercícios de 1992 e 1993.

15. Para o efeito, utilizaram-se As margens médias de lucro previstas na alínea a) do artigo 52.º do CIRC, com recurso aos indicadores obtidos pelos serviços da DGCI para a actividade da impugnante, que corresponde a uma percentagem de 26,21 % sobre as vendas (mediana) o que equivale à percentagem de lucro bruto sobre custo de 36,5%.

16. Com base nestes indicadores, apurou-se um desvio entre as vendas contabilizadas e as. presumidas durante os exercícios de 1990 a 1993, no montante de 101 956 596\$.

17. Este desvio foi imputado aos exercícios de 1992 e 1993 na proporção ao CEVC de cada um deles, na medida em que as omissões de vendas praticadas nos exercícios de 1990 e 1991 foram compensadas com o empolamento dos respectivos inventários, com influência nos dados contabilísticos e fiscais declarados.

18. Por via disso, o lucro tributável do exercício de 1992 foi corrigido com base no valor de vendas presumido de 44 395 534\$; e o exercício de 1993 com o montante de 57.561.062\$.

19: Houve reclamação para a Comissão de Revisão no âmbito da qual se não chegou a acordo, tendo cada um dos peritos lavrado o seu laudo, que consta de fls.14 e segs. dos autos de reclamação cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

20. O Ex.^{mo} Director Distrital de Finanças fixou o rendimento tributável no exercício de 1992 em 45.608.512\$ (imposto a pagar no montante de 7.103.285\$) e n ano de 1993 o rendimento tributável foi fixado em (89.471.355\$).

21. O Sr. Almeida Monteiro, não exercia funções de Chefe da Repartição de Finanças de Leiria na data em que as liquidações adicionais foram feitas.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, cabe reafirmar que ele não nos revela que “a fundamentação contida no relatório reproduzido a fls. 24 e segs. destes autos não foi objecto de qualquer despacho de apropriação por parte” do Chefe do Serviço de Finanças de Leiria — 2 (quer em sede de fixação do IVA por estimativas, quer, depois, nos actos finais de liquidação) e do Presidente da Comissão de Revisão, na decisão das reclamações por estimativas.

Como é entendimento pacífico deste STA, “a suficiência da fundamentação constitui uma questão de direito, equivalendo a insuficiência à respectiva falta — artigos 1.º, n.º 3, do DL. n.º 256-A/77 e 125.º, n.º 2, do CPA.

Matéria de facto é a realidade, a situação da vida real que permite concretizá-la, ou melhor, o seu apuramento.

Os próprios artigos 21.º e 82.º do CPT, atinentes ao direito à fundamentação, referem-se aos respectivos fundamentos de facto e à quantificação dos factos.

Estes é que constituem a base factual em que há-de assentar aquele juízo ou qualificação de direito: falta ou insuficiência da fundamentação.

Os factos, isto é, às ocorrências concretas da vida real, o acontecimento concreto da realidade empírico — sensível, em si mesmo considerado, directamente captável pelas percepções do homem — *ex propriis sensibus, visus et audictus* — como também os eventos do foro interno, da vida psíquica, sensorial ou emocional do indivíduo — cfr. Antunes Varela e outros, *Manual de Processo Civil*, 2ª ed., n.º 136.”

Isto lembrado, é de notar que a Rct., logo no artigo 2.º da petição inicial da presente impugnação judicial, alega que as liquidações adicionais em foco, de IVA dos anos de 1992 e de 1993, “padecem ... de vício de forma por falta e insuficiência de fundamentação, quer do acto de fixação do imposto, quer do despacho do Presidente da Comissão de Revisão, quer ainda do acto final de liquidação proferido pela 2ª Repartição de Finanças de Leiria.”

E, à frente, no artigo 5.º, diz que “na verdade, em nenhum daqueles casos, existe qualquer despacho de apropriação por parte do Senhor Chefe da 2.ª Repartição de Finanças, que faça seu o conteúdo do relatório da fiscalização efectuada pelos serviços distritais.” Ora, a instância, em sede de julgamento de facto, alheou-se, de todo, desta alegação fáctica, de patente decisivo alcance no primeiro vector da causa petendi vício de forma derivado de falta de fundamentação nas três fases em que, a seu ver, se decompunha, à data dos factos, “a competência legal para o processo de liquidação do IVA por estimativas/métodos indiciários”.

Sucede que a recorrente insiste, no âmbito do primeiro fundamento do presente recurso ilegalidade das impugnadas liquidações por falta de fundamentação -, na alegação de tal materialidade, ausente, repletos, do probatório.

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

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

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

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

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

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica é, tão-só; verificar se o recorrente pede alteração da matéria de facto ou invoca factos que não constam do probatório. Se tal ocorre, o recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito e fica, desde logo, definida a competência da 28 Instância. E isto independentemente de, a final, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a fixação factual, os factos não provados alegados na peça recursiva são de todo irrelevantes para a decisão do recurso à face da posição de direito que entende adequada.

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

Isto assente, importa referir que segundo o artigo 21.º, n.º 4, do ETAF, “a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância”, estabelecendo, em consonância, o artigo 32.º, 1, b), do mesmo Estatuto, que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 18 instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

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

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

Em seguimento de tudo o exposto se conclui que o presente recurso per saltum não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, pelo que, para dele conhecer, falece 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 aquelo outro Tribunal Superior.

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

Lisboa, 10 de Dezembro de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *António Pimpão* — *Almeida Lopes* (vencido, pois entendo que o STA é competente).

Acórdão de 10 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Recurso Jurisdicional com fundamento em oposição de acórdãos. Decisão fundamentada em despacho do relator.

Doutrina que dimana da decisão:

No recurso para o Tribunal Pleno, com fundamento em oposição de acórdãos, é forçoso que a decisão indicada como fundamento esteja contida num acórdão, não servindo como tal um despacho do relator, ainda que ponha termo ao processo.

Recurso n.º 1975/02, em que são recorrente SUPERMICOS - Computadores L.^{da} e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Baeta Queiroz.

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

1.1. **SUPERMICROS - COMPUTADORES, LDA.**, com sede em Galamares, Sintra, recorreu do acórdão da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo (STA), proferido em 12 de Março de 2003, que, em recurso jurisdicional interposto de acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA), julgou que a sua dissolução e liquidação não dava causa à extinção da execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívida de imposto sobre o valor acrescentado e juros compensatórios relativo ao ano de 1990.

Fê-lo para a mesma Secção, funcionando em Pleno, com causa em oposição de julgados, invocando como fundamento a «decisão, da mesma Secção, proferida em 31 de Outubro de 2001, no âmbito do Proc. n.º 25.927, a qual, sobre a mesma questão de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhou solução oposta».

Formulou as seguintes conclusões:

«I)

No Douro Acórdão recorrido não foi julgada procedente a excepção, de conhecimento oficioso, de impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide (execução fiscal e consequente oposição), por extinção da sociedade executada.

II)

Tal Douro Decisão implica uma oposição de julgados face ao teor do Douro Despacho, proferido pelo Venerando Juiz Conselheiro Jorge de Sousa, em 31 de Outubro de 2001, a fls. 151 e 152 do processo de recurso jurisdicional n.º 25.927, que correu os seus termos na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, arquivado, na presente data, no 1.º Serviço de Finanças de Sintra.

III)

Existe uma oposição de julgados, entre duas decisões da Secção de Contencioso Tributário desse Venerando Tribunal, oposição essa que pode ser objecto de conhecimento pelo Pleno da referida Secção.

IV)

A não ser assim, o artigo 30.º da LPTA e o n.º 1 do artigo 763.º do CPC, na redacção prévia ao Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, violariam o disposto no artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa.

V)

Existe clara oposição de julgados, uma vez que a executada e recorrente no âmbito do processo no qual foi proferida a decisão fundamento é a mesma Recorrente nos presentes autos, sendo que a extinção da instância, por inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide, aspeco sobre o qual incide a oposição de julgados, tem por causa o *status quo* da mesma entidade.

VI)

Na Doutra decisão fundamento, foi declarada a extinção da instância, por impossibilidade superveniente da lide conhecida a título oficioso - atento o facto de a recorrente se encontrar dissolvida e liquidado o seu património, ao contrário do que aconteceu no Douto Acórdão Recorrido.

VII)

Ou seja, as decisões tomadas no processo que serve de fundamento ao presente recurso, por um lado, e no Douto Acórdão recorrido, por outro, respeitam à mesma questão fundamental de direito e assentam soluções opostas.

VIII)

As normas, ou o quadro normativo em geral, relevantes para a decisão tomada em ambos os processos, não sofreram qualquer alteração.

IX)

De onde se conclui que se verificam todos os pressupostos necessários para a apreciação da oposição de julgados aqui descrita (n.ºs 1 e 2 do artigo 763.º do CPC).

X)

Pelo que, e salvo o devido respeito, o Douto Acórdão recorrido violou o disposto:

- a) no artigo 5.º e na alínea e) do artigo 287.º do CPC;
- b) os artigos 142.º, 147.º e 160.º, n.º 2, do Código das Sociedades Comerciais;
- c) o n.º 2 do artigo 21.º e o artigo 26.º da Lei Geral Tributária;
- e d) o artigo 14.º do Código de Processo Tributário, estando em oposição de julgados com a Doutra Decisão que serve de fundamento ao presente recurso.

XI)

Razão pela qual entende a ora Recorrente que deverá ser proferido, pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário desse Venerando Tribunal, Acórdão nos termos do qual seja declarada extinta a instância executiva e de oposição à mesma, nos termos, nomeadamente, do artigo 5.º e da alínea e) do artigo 287.º do CPC.

Termos em que (...) deverá o presente recurso por oposição de julgados ser julgado procedente, e em consequência, ser revogado o Douto Acórdão recorrido, com todas as legais consequências».

1.2. A Fazenda Pública contra-alegou defendendo que não há oposição de acórdãos, posto que acórdão não é a decisão fundamento.

1.3. O Ex.^{mo} Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado findo, pela razão invocada pela Fazenda Pública.

1.4. O relator do processo, que, oportunamente, proferira despacho de admissão do recurso, julgou-o findo, pelos motivos aduzidos pela Fazenda Pública e secundados pelo Ministério Público.

1.5. A recorrente requereu a aclaração desse despacho e a sua reforma, no tocante à condenação em custas nele contida.

1.6. O que, tudo, depois de ouvidos a Fazenda Pública, que nada disse, e o Ex.^{mo} Procurador-Geral Adjunto, que entendeu ser de desatender a pretensão da requerente, veio a ser indeferido por novo despacho do relator.

1.7. Do despacho que julgou findo o recurso reclama, agora, a recorrente para a conferência, desenvolvendo argumentação que resume nas conclusões seguintes:

«I)

O facto de a decisão fundamento do recurso por oposição de julgados ser um despacho do Juiz Relator do processo, em igual situação de facto e de Direito, e não um Acórdão em oposição com outro Acórdão, não obsta ao prosseguimento do recurso.

II)

Desde logo pelo facto de a decisão em causa ter já transitado em julgado, constituindo, como tal, caso julgado, como se tivesse sido tomada pela conferência de Juizes.

III)

Admitir o contrário é permitir situações de verdadeira denegação de Justiça: se a decisão fundamento é tomada por um colectivo de Juizes, pode haver recurso por oposição de julgados relativamente a decisões jurisdicionais posteriores; já se a questão é a mesma, de facto e de Direito, mas sobre ela recaiu um Despacho do relator do processo, "tudo mudaria" e o recurso por oposição de julgados já não seria admissível.

IV)

A limitação à oposição de julgados à exigência de um "acórdão fundamento" e de um "acórdão recorrido" seria claramente desprovida de sentido e violadora - quanto à alínea b) do artigo 30.º da LPTA e ao n.º 1 do artigo 763.º do CPC, na redacção prévia ao Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, atenta a aplicação da secção do CPC no qual o mesmo se insere, pela melhor Jurisprudência desse Venerando Tribunal - do direito de acesso à justiça, previsto no artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa, podendo ser dito o mesmo, com igual fundamento, em relação ao artigo 284.º do CPPT, que, interpretado dessa forma, constitui uma situação de violação da citada norma da Lei Fundamental.

V)

Por esta linha de entendimento, todas as decisões jurisdicionais tomadas ao abrigo dos poderes do Relator serão inatacáveis, por oposição de julgados, mesmo que depois sejam levadas à conferência, se estiverem em contradição com outras que, por qualquer motivo ... não passaram do Relator à conferência.

VI)

Assim, só uma interpretação ampla ou extensiva da expressão «oposição de acórdãos» pode evitar uma solução tão injusta, tão injustificada e, acima de tudo, atentatória do direito de acesso à Justiça, na vertente da impugnação das decisões jurisdicionais.

Nestes termos, e nos demais de Direito (...), deverá ser julgada procedente a presente reclamação e, conseqüentemente, seguindo os presentes autos os seus termos até final».

1.8. A Fazenda Pública não se pronuncia sobre o pedido formulado pela reclamante.

1.9. O Ex.^{mo} Procurador-Geral Adjunto junto do Tribunal entende que a reclamação deve ser desatendida.

1.10. O processo vem à conferência após vistos dos Ex.^{mos} Juizes-Adjuntos.

2. O despacho reclamado é, na parte relevante, deste teor:

«A oposição invocada pela recorrente é entre duas decisões do Supremo Tribunal Administrativo, pelo que a norma aplicável ao caso é a do artigo 284º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e não a do artigo 280º, nº 5, do mesmo diploma.

Ora, aquele artigo é expresso no sentido de que só cabe recurso com fundamento em "oposição de acórdãos", e não entre um acórdão e outra peça, designadamente, um despacho do relator, como é, aqui, o caso, pois o que o recorrente invoca como fundamento é um despacho proferido pelo relator do processo neste Supremo Tribunal Administrativo.

A norma surge, aliás, na esteira das dos revogados artigos 763º e seguintes do Código de Processo Civil, que também só a "acórdãos" se referiam. E está em consonância com a do artigo 30º alínea b), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, como, de resto, com a dos artigos 109º, nº 2, e 111º, nº 1, alínea e), da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, ainda estas últimas não sejam aqui aplicáveis. Evidencia todo este conjunto normativo que o recurso por oposição de acórdãos é restrito a "acórdãos", e não a decisões contidas em outro tipo de despachos, nomeadamente, individuais.

E não se diga que assim interpretam de modo a ferir princípios constitucionais os artigos 30º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos e 763º, nº 1, do Código de Processo Civil; a norma aplicada é, antes, a do artigo 284º do CPPT, pois é ela que exige que a oposição se verifique entre decisões contidas em acórdãos.

Pelo exposto, e porque não ocorrem os pressupostos para que prosiga o recurso, decide-se dá-lo por findo».

3.1. Entendeu-se no despacho reclamado que não é admissível recurso jurisdicional, com fundamento em oposição de acórdãos, para a Secção de Contencioso Tributário deste STA, funcionando em Pleno, se a decisão que serve de fundamento está consubstanciada, não num acórdão, mas num despacho do relator.

E a razão extraiu-se da letra do artigo 284º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), tendo, ainda, sido coadjuvadamente consideradas as disposições dos artigos 763º e seguintes do Código de Processo Civil (CPC), 30º, alínea b), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), e 109º, nº 2, e 111º, nº 1, alínea e), da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA).

A reclamante contesta este entendimento argumentando, por um lado, com o trânsito em julgado do despacho do relator, que torna

a sua decisão tão estável quanto o é um acórdão, também transitado; e, por outro lado, com a incompatibilidade de tal interpretação do falado artigo do CPPT com o artigo 20º da Constituição da República Portuguesa.

3.2. O argumento que a recorrente extrai da equivalência de estabilidade entre um despacho do relator e um acórdão tirado em conferência, quando ambos tenham transitado em julgado, não se nos apresenta como relevante para a decisão da questão posta a este Tribunal.

É verdade que o decurso do tempo torna imodificáveis, também, os despachos do relator, à semelhança do que acontece com as decisões colegiais.

Porém, o trânsito em julgado só releva, no caso dos recursos por oposição de acórdãos, enquanto pressuposto para que possa ser tomado como fundamento um dado acórdão. Dito de outra maneira: não pode erigir-se em fundamento do recurso por oposição de **acórdãos** um que não tenha transitado em julgado.

Sem que daí possa, legitimamente, retirar-se que o trânsito em julgado é o único pressuposto da admissibilidade deste tipo de recurso, e que, conseqüentemente, é susceptível de servir de fundamento toda e qualquer decisão transitada em julgado, ainda que contida num despacho subscrito, só, pelo relator.

O facto de um destes despachos ser, já, imodificável, do mesmo modo que o é um acórdão transitado em julgado, não faz com que ambos comunguem da mesma natureza: os acórdãos são decisões colegiais, através das quais os tribunais superiores julgam as causas que lhes são submetidas, e contra os quais se pode reagir mediante recurso jurisdicional; os despachos do relator são meros despachos individuais, que, em princípio, se limitam a regular os termos do processo, e são insusceptíveis de recurso jurisdicional, mas discutíveis mediante reclamação para a conferência.

3.3. Pretende a reclamante que a possibilidade de recorrer por oposição de acórdãos, tomando como fundamento uma decisão judicial, transitada em julgado, contida num despacho do relator, é imposta pelo princípio insito no artigo 20º da Constituição da República Portuguesa. A interpretação feita pelo relator, do artigo 284º do CPPT, ao dar resposta negativa àquela questão, é incompatível com esse princípio.

Como já atrás se escreveu, os acórdãos dos tribunais superiores e os despachos do juiz que, nos mesmos tribunais, nos processos serve de relator, são de natureza discrepante.

Os tribunais superiores não funcionam com juiz singular, mas decidem em conferência, na qual intervêm, ao menos, três juizes. É ver os artigos 700º, 709º, 726º, 749º, e 768º (hoje revogado), todos do CPC.

Só a essas decisões, colectivas, se dá o nome de acórdão, e só elas são susceptíveis de recurso, conforme o artigo 678º do CPC. A regra é que sejam elas, e só elas, a decidir do objecto do recurso (artigos 671º, nº 1 e 700º, nº 2 do mesmo diploma).

Os despachos do relator limitam-se a deferir os termos do recurso, sem que os recaiam sobre o mérito da causa, à excepção do caso do artigo 705º do CPC. Tais despachos não são jurisdicionalmente recorribíveis, deles cabendo reclamação para a conferência - artigo 700º, nºs 3, 4 e 5 do CPC.

Na verdade, e de acordo com o nº 1 do artigo 700º do CPC, ao relator apenas cabe ordenar a realização das diligências que considere

necessárias; corrigir a qualificação, o efeito atribuídos ao recurso ou o regime fixado para a sua subida; convidar as partes a aperfeiçoar as conclusões das alegações; declarar a suspensão da instância; autorizar ou recusar a junção de documentos e pareceres; julgar extinta a instância sem julgamento, ou julgar findo o recurso, sem conhecimento do seu objecto; julgar os incidentes; e julgar sumariamente o recurso, quando entenda que a questão a decidir é manifestamente simples, ou que o recurso é manifestamente infundado.

Os recursos para o Tribunal Pleno sempre forem configurados, pelo CPC, como recursos por oposição de acórdãos, tendo em vista a uniformização da jurisprudência, face à verificação de que, com alguma frequência, o Supremo Tribunal de Justiça julgava a mesma questão fundamental de direito, no domínio do mesmo quadro legislativo, de forma divergente (vd. os revogados artigos 763º a 770º do CPC).

Posto que, nos tribunais superiores, as causas são decididas por um colectivo de juizes, a jurisprudência desses tribunais consubstancia-se em acórdãos. Daí que não houvesse justificação para que se admitisse este tipo de recurso incidindo sobre despachos do relator: estes não só são, como se viu, insusceptíveis de recurso, como não decidem, em regra, questões fundamentais de direito. E não valem, por si, antes são mutáveis pela via da reclamação.

No contencioso tributário, o desígnio destes recursos não era, originariamente, a uniformização da jurisprudência (a doutrina dos acórdãos proferidos pelo Pleno no âmbito do recurso não se impõe como jurisprudência obrigatória); hoje, porém, na vigência da LGT, cujo artigo 105º se refere ao «recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, em caso de este visar a uniformização das decisões sobre idêntica questão de direito», deve entender-se que também os recursos de que trata o CPPT no seu artigo 284º têm essa finalidade. Sem que deixem de visar, do mesmo passo, a igualdade de tratamento de situações que, pela sua similitude, mereçam ser decididas de maneira homogénea.

Ora, se esse é o desígnio do legislador, ao admitir o recurso para o tribunal pleno, com fundamento em oposição de acórdãos, só faz sentido aceitar como fundamento um **acórdão**, ou seja, uma decisão em que o tribunal tenha dado solução divergente a uma situação que, por análoga, a merecia similar, resolvendo a mesma questão fundamental de direito, no domínio do mesmo quadro normativo, de maneira diferente.

Não é, pois, contra o que pretende a recorrente, «claramente desprovida de sentido» a restrição que o legislador faz, ao não admitir que o recurso por oposição de acórdãos se funde em despachos do relator.

Nem se pode dizer que, com tal limitação, saia ferido o «direito de acesso à justiça, previsto no artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa». O direito de acesso à justiça não implica que de todas as decisões judiciais se possa recorrer, indefinidamente. No caso concreto, pode, aliás, notar-se que a ora reclamante veio aos tribunais para se opor à execução fiscal que contra si foi instaurada, vendo essa oposição decidida, primeiro, por um tribunal tributário de 1ª instância, depois, pelo TCA, e, por último, já em terceiro grau de jurisdição, por este STA. Mal se compreende, pois, que pretenda que, por se lhe não admitir nova reapreciação, desta vez, em quarto grau de jurisdição, se está a impedir, contra a garantia constitucional, o seu acesso aos tribunais.

E, embora seja certo, como afirma a reclamante, que, perfilhando-se o entendimento do despacho reclamado, «todas as decisões jurisdicionais tomadas ao abrigo dos poderes do Relator serão inatacáveis, por oposição de julgados, mesmo que depois sejam levadas à conferência, se estiverem em contradição com outras que, por qualquer motivo... não passaram do Relator à conferência», não pode concluir-se que essa é solução «injusta», «injustificada», e «atentatória do direito de acesso à justiça».

Como se apontou atrás, os despachos do relator são passíveis de reclamação para a conferência; e, caso tal reclamação seja deduzida, do acórdão resultante cabe recurso, nos termos gerais. Crê-se, também, ter mostrado que não é injusta, nem injustificada, a restrição resultante de não ser admitido recurso com fundamento em oposição de acórdãos quando em causa esteja, não um acórdão, mas um despacho do relator. Por último, e face, também, ao que já ficou dito, não se vê como é que essa restrição atenta contra o direito de acesso à justiça, sendo que a atribuição constitucional desse direito não inclui a obrigatoriedade de facultar sucessivas apreciações, pelos tribunais, das questões que lhes são submetidas, designadamente, no âmbito do processo judicial tributário.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em desatender a reclamação, mantendo o despacho reclamado.

Custas a cargo da reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 200 euros.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vítor Meira*.

Acórdão de 10 de Dezembro de 2003.

Assunto:

IVA. Exercício de poderes de autoridade.

Doutrina que dimana da decisão:

Para efeitos do disposto no art. 2º, nº 2, do CIVA, entende-se por exercício de poderes de autoridade a actividade de um organismo público no exercício de funções efectuadas na qualidade de autoridade pública. Esta qualidade de autoridade pública dá-se ou verifica-se quando o organismo público actua no âmbito de um regime de direito público e utiliza prerrogativas de autoridade pública. É no exercício destas prerrogativas que uma câmara municipal explora os parques de estacionamento nas vias públicas e os parques existentes junto dos estacionamentos.

Recurso nº 22676. Recorrentes: Fazenda Pública e Câmara Municipal do Porto; Recorridos: os mesmos; Relator: Ex.^{mo} Cons^o Dr. Almeida Lopes.

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

1º Relatório:

Com fundamento em ter actuado no exercício da poderes de autoridade, a Câmara Municipal do Porto deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IVA, no montante de 98.953.911\$00, respeitante aos anos de 1991, 1992 e Janeiro a Abril de 1993, praticado pelos serviços de Administração do IVA e incidente sobre as receitas dos parâmetros e dos parques de estacionamento na cidade do Porto.

Por sentença do Tribunal Tributário da 1ª Instância do Porto foi a impugnação julgada procedente quanto à receita obtida por essa exploração no domínio público da CMP e improcedente quanto à receita obtida no domínio privado da CMP.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a Fazenda Pública para este STA, alegando que a CMP não actuou no exercício e no uso de poderes de autoridade, mas actuou como qualquer privado agente do mercado e em concorrência com os particulares.

A parte da sentença desfavorável à CMP transitou em julgado por falta de interposição do recurso dentro do prazo legal, como já se encontra decidido por este STA.

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

Por se suscitarem dúvidas de direito comunitário, este STA submeteu ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias sete questões prejudiciais (fls. 69 e seguintes).

Por acórdão do TJCE, de fls. 81 e seguintes, foi dada a resposta a cada uma das questões prejudiciais suscitadas.

Por se ter extraviado o processo, procedeu-se à reforma dos autos (fl. 99-v).

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

2ª Fundamentos:

Tendo este STA feito o reenvio ao TJCE, está vinculado à respectiva jurisprudência.

A questão que a recorrente, Fazenda Pública, suscitou foi a da natureza privada das funções exercidas pela CMP na exploração de parques de estacionamento e parâmetros na cidade do Porto.

A grande dúvida era a de saber se a CMP actuou na qualidade de autoridade pública e no exercício de prerrogativas de autoridade, ou se actuou como um simples privado e em concorrência com os privados. Se actuou no exercício de poderes de autoridade pública não estava sujeita a IVA, nos termos do art. 2º, nº 2, do CIVA.

Logo no reenvio este STA tinha declarado que a CMP actuou num ambiente de direito público e com poderes exorbitantes do direito privado.

E o TJCE, em resposta à segunda questão prejudicial, disse:

”O artigo 4º, nº 5, da 6ª Directiva (...) deve ser interpretado no sentido de que os organismos de direito público não são necessariamente considerados sujeitos passivos relativamente às actividades que exerçam que não sejam insignificantes. Só no caso de esses organismos exercerem uma actividade ou efectuarem uma operação enu-

merada no Anexo D da 6ª Directiva é que pode ser tomado em conta o critério da natureza insignificante dessa actividade...”.

Mais decisiva foi a resposta à primeira questão prejudicial, nos termos da qual, disse o TJCE:

«A locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos é uma actividade que, quando exercida por um organismo de direito público, é exercida por este na qualidade de autoridade pública, na acepção do art. 4º, nº 5, primeiro parágrafo, da 6ª Directiva IVA (...) se essa actividade for exercida no quadro de um regime jurídico próprio dos organismos de direito público.

É o que acontece quando o exercício dessa actividade implica a utilização de prerrogativas de autoridade pública.»

Logo, para não estar sujeita a IVA uma autoridade precisa da ser um organismo de direito público e exercer as actividades na qualidade de autoridade pública.

É na qualidade de autoridade pública que um organismo actua quando está no âmbito do regime jurídico que lhe é próprio. Não é o objecto ou o fim da actividade que conta, mas o regime jurídico a que está submetida.

Embora reconhecendo que compete ao juiz nacional apurar qual o regime jurídico em que a actividade foi exercida, o TJCE deu pistas suficientes para facilitar essa qualificação. Com efeito, no ponto 22 do acórdão do TJCE escreveu-se o seguinte:

«A este respeito, há que salientar que o facto de o exercício de uma actividade como a que está em causa no processo principal implicar a utilização da prerrogativas de autoridade pública, como as que consistem em autorizar ou em limitar o estacionamento numa via aberta à circulação pública ou em punir com multa caso seja excedido o tempo de estacionamento autorizado, permite determinar que essa actividade está sujeita a um regime de direito público.»

Este STA, no reenvio prejudicial, já tinha indiciado uma ambience de droit public pelas seguintes razões:

- a) As receitas arrecadadas são receitas tributárias, são taxas;
- b) A actividade é fiscalizada pela polícia municipal;
- c) Os infractores são autuados e punidos com uma coima, que é uma receita de direito público, tal como a taxa;
- d) O funcionamento dos parques e parâmetros depende de uma deliberação camarária prévia;
- e) O procedimento para esse funcionamento é um procedimento administrativo e não meramente civil;
- f) Os parques e parâmetros inserem-se numa política pública da trânsito da CNP;
- g) Houve a finalidade de dificultar o acesso de veículos a certas zonas da cidade para evitar congestionamentos de trânsito;
- h) A autorização genérica para o funcionamento dos parques e parâmetros resulta de uma lei;
- i) Só há parques e parâmetros em certas zonas da cidade, segundo as conveniências da CMP.

É quanto basta para termos de concluir que a actividade tributada à CMP foi exercida na sua qualidade de autoridade pública e no âmbito de um regime jurídico de direito público.

Foi com prerrogativas de autoridade pública que a CMP actuou.

Em conclusão: não havia lugar a tributação em IVA, nos termos do art. 2º, nº 2, do CIVA.

Ora, ao sustentar que a CMP não fez uso de poderes de autoridade e comportou-se como qualquer outro agente de mercado, a Fazenda Pública não pode deixar de ver naufragar o seu recurso.

Assim, por falta de impugnação da sentença na parte desfavorável a CMP e por negação de provimento ao recurso da Fazenda Pública na parte favorável à CMP, essa sentença não pode deixar de ficar da pé e na ordem jurídica, ainda que o M.^{mo} Juiz *a quo* não tenha feito uma interpretação da lei conforme com a jurisprudência do TJCE.

3º. Decisão:

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em negar provimento ao recurso da Fazenda Pública e confirmar a decisão na parte em que estava sob recurso.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2003. — *Almeida Lopes* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 10 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Licenciamento prévio de reclamos luminosos em prédios pertença de particulares. Inconstitucionalidade dos tributos cobrados ao abrigo dos artigos 3º e 16º do Regulamento de Publicidade do Município de Lisboa.

Doutrina que dimana da decisão:

I — As quantias cobradas ao abrigo dos artigos 3º e 16º do Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa pela colocação de reclamos luminosos em prédios pertença de particulares não são taxas, por ausência de contrapartida prestada pelo município, devendo ser vistas como impostos.

II — Não tendo tais encargos sido criados por diploma emanando da Assembleia da República ou pelo Governo devidamente credenciado por aquela, devem as normas que os criaram ser consideradas organicamente inconstitucionais.

Recurso n.º 26820. Recorrente: Ministério Público; Recorrida: Fazenda Pública; Relator; Ex.^{mo} Cons.^o Dr. Vítor Meira.

”Listopsis - Tecnologia e Organização de Produtos e Sistemas de Informação, Lda.”, impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância a liquidação da licença de publicidade relativa aos anos de 1997, 1998 e 1999 que lhe foi liquidada pela Câmara Municipal de Lisboa.

Por sentença do M.^{mo} Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Inconformados com tal decisão recorreram a impugnante e o Ministério Público para este Supremo Tribunal Administrativo, tendo

o recurso daquela sido julgado deserto por falta de alegações. No seu recurso apresentou o Ministério Público as seguintes conclusões:

1ª Pela douda sentença recorrida foi entendido considerar improcedente a presente impugnação sustentando que se está perante uma taxa e não um imposto.

2ª Tem vindo a ser entendido pelo Tribunal Constitucional que as normas municipais regulamentares que criaram as taxas de publicidade sem prévia autorização legislativa são inconstitucionais, por violação do disposto nos arts. 106º, nº 2, e 168º, nº 1, al. i), da C.R.P.

3ª Assim, as importâncias lançadas pela Câmara Municipal de Lisboa a título de taxas são verdadeiros impostos.

4ª Tal entendimento, tem vindo a ser acolhido pelo Tribunal Central Administrativo, nas situações em que a publicidade se encontra implantada em propriedade privada, não havendo assim qualquer contrapartida por parte da C.M.L.

5ª A douda decisão recorrida ao entender serem devidas as importâncias reclamadas no título executivo, violou os preceitos legais anteriormente referidos.

6ª Deve, pois, a douda sentença recorrida ser substituída por outra que considere inexigível as importâncias reclamadas pela Câmara Municipal de Lisboa.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

a) Em 12/01/1996 a ora impugnante requereu à Câmara Municipal de Lisboa (CML) uma licença para instalação de um reclamo e frisos luminosos nas fachadas do prédio 32-B, da Av. do Uruguai, esquina com Lote 1350 da Rua Professor Santos Lucas, em Lisboa, a qual lhe foi deferida por Despacho de 18/08/1998 proferido no processo nº 10510/98 e 33/PUB/96, de carácter anual, automaticamente renovável desde que não se verifique o seu cancelamento cfr. fls. 16 a 45;

b) O prédio identificado em a) que antecede é pertença de particulares, estando arrendado à impugnante que ali desenvolve a sua actividade comercial, constituindo tal reclamo luminoso uma forma de comunicação e promoção junto do público dos bens e serviços que ali a impugnante comercializa - cfr. fls. 108 a 111;

c) Pelo ofício nº 4027/DMIL/DGOEP/98, de 24/08/1998, remetido para o local referido em a) que antecede, comunicaram os serviços da CML à impugnante o deferimento do requerimento e que as taxas seriam emitidas oportunamente cfr. fls. 43;

d) Pelos serviços da CML foi liquidada, para pagamento até 31/05/1999, à impugnante, a título de taxa pela renovação de licença de publicidade sobre anúncio e friso luminosos, referente aos anos de 1997, 1998 e 1999, a quantia de esc. 1 834 072\$00, ao abrigo dos artigos 24º e 25º da Tabela de Taxas e outras Receitas Municipais - cfr. fls. 8 a 10 e 57 a 68;

e) Os serviços de manutenção da segurança e limpeza dos anúncio e friso luminosos, referidos em a) que antecede, são efectuados por uma empresa particular e pagos pela impugnante cfr. fls. 108 a 111;

f) No *Diário Municipal* nº 16 336, de 19/03/1992, foi publicado o Edital nº 35/92, que contém o Regulamento de Publicidade do Município de Lisboa - cfr. fls. 46 a 52.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A questão que vem suscitada no presente recurso reporta-se à inconstitucionalidade da taxa de publicidade fixada pelos artigos 3º e 16º do Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa por violação dos artigos 106º, nº2, e 168º, nº1, al. i), da Constituição da República Portuguesa. Questão em tudo idêntica foi apreciada pelo Tribunal Constitucional em 10.7.2000 pelo Acórdão 346/2001, em recurso de acórdão proferido por este Supremo Tribunal Administrativo, pelo que vamos transcrever o que quanto a esta questão aí se escreveu:

“O presente recurso tem por objecto a apreciação da inconstitucionalidade das normas contidas nos artigos 3º e 16º do Regulamento de Publicidade do Município de Lisboa, publicado no Edital nº 35/92, do *Diário Municipal* nº 16336, de 19.03.92, por violação do princípio da legalidade fiscal consignado nos artigos 103º, nº 2, e 165º, nº 1, alínea i), da Constituição”.

As normas impugnadas dispõem como segue:

«Artigo 3º (Licenciamento prévio)

1. A afixação ou inscrição de mensagens publicitárias em bens ou espaços afectos ao domínio público, ou deles visíveis, fica sujeita a licenciamento prévio da Câmara Municipal.

2. Exceptuam-se do disposto no número anterior as marcas, objectos e quaisquer referências a bens ou produtos expostos no interior do estabelecimento e nele comercializados.

Artigo 16º (Taxas)

1. São aplicáveis ao licenciamento e renovações previstos neste regulamento as taxas estabelecidas na Tabela de Taxas, Licenças e Outras Receitas Municipais.

2. Salvo disposição legal em contrário, as entidades legalmente isentas do pagamento de taxas às Autarquias não estão isentas do licenciamento a que se refere este Regulamento.

(...).

6. A questão de constitucionalidade suscitada neste processo foi já apreciada pelo Tribunal Constitucional.»

A propósito de normas paralelas constantes do Regulamento de Taxas e Licenças Municipais da Câmara Municipal de Guimarães, disse este Tribunal, no acórdão nº 558/98 (publicado no *Diário da República*, II, nº 261, de 11 de Novembro de 1998, p. 16044 ss) :

«É sabido que a doutrina portuguesa que, neste particular, tem tido acolhimento na jurisprudência que, a propósito, é seguida por este Tribunal tem realçado que a diferença específica entre «imposto» e «taxa» se situa na existência ou não de um vínculo sinalagmático que é apontado à segunda. Assim, o encargo característico das «taxas» representa como que, para se utilizarem as palavras usadas no Acórdão nº 654/93 (ainda inédito) «o preço do serviço ou da prestação de um serviço ou actividade públicas ou de uma utilidade de que o tributado beneficiará (e sem aqui se olvidar que esse preço não tem, necessariamente, de corresponder à contrapartida financeira ou económica do serviço prestado)».

De outra banda, o «imposto», como se escreveu no Acórdão nº 313/92 (publicado na 2ª Série do *Diário da República* de 18 de Fevereiro de 1993), «constitui, por si, uma receita estadual ou até da entidade pública legalmente habilitada a cobrá-lo que não é directamente destinada à satisfação das utilidades do tributado como contrabalanço do usufruto dessa satisfação» (cfr., sobre o tema, por entre outros, Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, 267 e segs., e na *Revista de*

Legislação e Jurisprudência, 117º, 3727, 289 e segs., Soares Martinez, *Manual de Direito Fiscal*, 34 e segs., Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, 4 e segs., Braz Teixeira, *Princípios de Direito Fiscal*, 43 e 44, Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, 1º vol., 42 e segs., Maria Margarida Mesquita Palha, *Sobre o Conceito Jurídico de Taxa*, publicado em *Centro de Estudos Fiscais Comemoração do XY Aniversário Estudos*, 2º Vol., 582 e segs., Sá Gomes «*Curso de Direito Fiscal*», 92 e segs. e, mais recentemente, Pitta e Cunha, Xavier de Basto e Lobo Xavier, no artigo intitulado «*Os Conceitos de Taxa e Imposto a propósito de Licenças Municipais*», publicado na revista *FISCO*, nº 51/52, 3 e segs.).

[...] não será do simples facto de o licenciamento da actividade publicitaria competir, na área dos respectivos municípios, às câmaras municipais, que decorre, desde logo e sem mais que o tributo cobrado pelas edilidades aos responsáveis pela afixação e inscrição das mensagens de propaganda, haja de ser considerado como uma «taxa».

Efectivamente, não passa este Tribunal em claro que, como se disse no citado Acórdão nº 313/92, «*mesmo nas hipóteses em que a actividade dos particulares sofre uma limitação, aqueloutra actividade estadual, consistente na retirada do obstáculo à mencionada limitação mediante o pagamento de um tributo, é vista pela doutrina como a imposição de uma taxa somente desde que tal retirada se traduza na dação de possibilidade de utilização de um bem público ou semi-público (cp., sobre o ponto, Teixeira Ribeiro na citada Revista)*», acrescentando-se que, «[s]e este último condicionalismo não ocorrer, deparar-se-á uma situação subsumível à existência de um encargo ou de uma compensação tributo que se aproximará da figura do imposto nos termos que a seguir se verá, sem que com isto se queira significar que a imposição de contributo só é reconduzível à dicotomia de taxas ou impostos».

Na realidade, assente uma relação sinalagmática característica da «taxa», o que, como é claro, implica uma contrapartida de diferentes naturezas por parte do ente público impositor do tributo, tem a doutrina entendido que são essencialmente três os tipos de situações em que essa contrapartida se verifica e que se consubstanciam na utilização de um serviço público de que beneficiará o tributado, na utilização, pelo mesmo, de um bem público ou semi-público ou de um bem do domínio público e, finalmente, na remoção de um obstáculo jurídico ao exercício de determinadas actividades por parte dos particulares (cfr. Teixeira Ribeiro, ob. e loc. cit., Pitta e Cunha, Xavier de Basto e Lobo Xavier, também ob. e loc. cit.).

Ora, quando em causa se encontra a terceira daquelas situações (rememore-se, a que consiste no levantamento do obstáculo jurídico ao exercício de determinada actividade por parte do tributado), defende a doutrina que o encargo pela remoção *in casu*, a concessão de licenciamento para a afixação ou inscrição de publicidade só pode configurar-se como «taxa» se com essa remoção se vier a possibilitar a utilização de um bem semi-público (vide autores por último citados e Sousa Franco in *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 4ª ed., vol. 1, 33, que, em vez de bens semi-públicos, fala de bens colectivos, quer públicos ou privados de uma perspectiva de provisão pública, quer de bens colectivos impuros).»

Neste contexto, e não olvidando que a norma *sub specie* se reporta a painéis publicitários afixados ou inscritos, não em quaisquer bens ou locais públicos ou semipúblicos, mas sim em veículos de transporte colectivo ou em veículos particulares (e são desta última espécie os veículos da recorrente), não se lobriga, por um lado, que forma de

utilização de um bem semi-público esteja em causa e, por outro, que o ente tributador venha a ser constituído numa situação obrigacional de assunção de maiores encargos pelo levantamento do obstáculo jurídico.

Mas, mesmo que o tributo criado pela norma em análise, possa ser visualizado como aquilo que certa doutrina (designadamente estrangeira) apelida de *contribuições especiais ou tributos especiais* (cfr. Perez de Ayala e Eusebio Gonzalez, *Curso de Derecho Tributário*, 1º Tomo, 208), o que é certo é que a doutrina nacional, quase diríamos *sine discrepante*, tem sustentado que tais *contribuições ou tributos* não devem, do ponto de vista do seu tratamento, ser vistas diferenciadamente dos «impostos».

Em face do exposto, e porque se não vê, por um lado perspectivando o tributo em causa como um encargo derivado pelo levantamento de obstáculos jurídicos ao exercício ou ao desenvolvimento de uma actividade por parte de um particular que haja da sua parte a utilização de um bem semipúblico (ou colectivo na linguagem de Sousa Franco) e, por outro, que, mesmo na óptica de nos situarmos perante uma *contribuição* ou um *tributo especial*, ele devesse ter um tratamento *sui generis* diferente do que deve ser conferido aos impostos, uma só solução se nos antecolha. É ela a de a respectiva imposição haver de obedecer aos ditames que pela Lei Fundamental são dirigidos aos «impostos».

E daí que a norma impositora do encargo em apreciação, porque criada por diploma não emanado pela Assembleia da República (ou pelo Governo devidamente credenciado por aquela), deva ser considerada como enfermando do vício de inconstitucionalidade orgânica”.

7. No presente recurso, não está em causa a utilização de veículos para publicidade, mas a colocação de reclamos luminosos em fachadas de prédios urbanos. Esta diferença não impede, porém, a aplicação da doutrina fixada no mencionado acórdão nº 558/98 e depois reiterada nos acórdãos nº 63/99 (publicado no *Diário da República*, II, nº 76, de 31 de Março de 1999, p. 4769 s) e 32/00 (publicado no *Diário da República*, II, nº 57, de 8 de Março de 2000, p. 4574 e segs.). Com efeito, também no caso dos autos se não está perante a utilização de bens ou locais públicos, mas sim de bens ou locais pertencentes a particulares.

Há assim que concluir pela inconstitucionalidade das normas questionadas na parte em que se referem à tributação da utilização de espaços pertencentes a particulares, por violação dos artigos 106º, nº 2, e 168º, nº 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa, versão de 1989 [artigos 103º, nº 2, e 165º, nº 1, alínea i), na versão actualmente em vigor].”.

Tendo este Tribunal decidido, por acórdão de 15 de Maio de 2002, no sentido de que a criação do tributo não estava sujeita ao princípio de legalidade de reserva de lei formal constante dos artigos 106º, nº2, e 168º, nº1, al. i), da Constituição da República Portuguesa, do mesmo foi interposto pelo Ministério Público recurso para o Tribunal Constitucional, tendo este Tribunal julgado inconstitucional, por violação daqueles preceitos, os artigos 3º e 16º do Regulamento de Publicidade do Município de Lisboa, revogando em conformidade a decisão deste Supremo Tribunal Administrativo recorrida no respeitante à constitucionalidade.

Face à decisão do Tribunal Constitucional que se transcreveu e ao acórdão daquele Tribunal proferido nos presentes autos cujo en-

tendimento em matéria de constitucionalidade nos cumpre respeitar, teremos que concluir assistir razão ao Ministério Público quanto ao recurso que interpôs para este Supremo Tribunal Administrativo com fundamento na inconstitucionalidade. Desse modo, sendo inconstitucionais as normas em que a liquidação assentou, não pode manter-se a decisão recorrida que julgou a impugnação improcedente com base nessas normas e no pressuposto da sua constitucionalidade que expressamente declarou.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar procedente a impugnação. Sem custas.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2003. — Vítor Meira (relator) — Alfredo Madureira — Baeta de Queiroz.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Taxas sobre a comercialização de produtos de saúde. Natureza jurídica. Violação do art.º 33º da Directiva 77/388/CEE do Conselho (6ª Directiva). Reenvio prejudicial.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — As “taxas sobre comercialização de produtos de saúde”, a que se reporta o artº 72º da Lei 3-B/00, de 4/4, assumem a natureza de verdadeiros impostos, na medida em que constituem prestações pecuniárias, coactivas, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público com vista à realização de fins públicos, inexistindo o vínculo sinalagmático característico daquelas.
- 2 — Estes impostos não são proibidos pelo artº 33º da Directiva 77/388/CEE (6ª Directiva), do Conselho, de 17/5/77, na redacção da Directiva 91/680/CEE, do Conselho, de 16/12/91, por não constituírem impostos sobre o volume de negócios, uma vez que não oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA.
- 3 — Não há lugar ao reenvio prejudicial a que se refere o artº 234º do Tratado de Roma, quando o TJCE tiver já apreciado a questão essencial debatida no processo, sobretudo se se trata de jurisprudência recente e (ou) constante.

Recurso nº 436/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Johnson & Johnson, Lda. Relator: Ex.ºmº Juiz Consº Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, que julgou procedente

a impugnação judicial deduzida pela Johnson & Johnson, Lda., contra o acto de liquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, relativa ao mês de Janeiro de 2001, no montante de 1.726.291\$00, vem deduzir o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto, corresponde, compositamente, à contrapartida de serviços efectivamente prestados a beneficiários perfeitamente individualizáveis e, bem assim, ao desenvolvimento de uma actuação tendente à remoção de um obstáculo legal real ao exercício de uma actividade particular;

2. O tributo em questão apoia-se, assim, no «*princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à comunidade*» (J. CASALTA NABAIS) e não no exigente *princípio da legalidade fiscal*, que tem por base o *princípio da capacidade contributiva*.

3. Ainda que de um imposto se tratasse, o que apenas por mera cautela se admite, os seus elementos essenciais resultariam com suficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei.

4. A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente *secundum legem*;

5. Ao criar por lei da Assembleia da República a presente taxa, o Estado português não violou, de forma alguma, qualquer das suas obrigações, enquanto Estado membro da Comunidade Europeia, isto é, não criou qualquer disposição interna que contrariasse o disposto na legislação legitimamente emanada dos órgãos comunitários competentes.

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 58º da Lei nº 30-C/2000, de 29 de Dezembro, no artigo 55º da Lei nº 109-B/2001, de 27 de Dezembro, e nos artigos 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 recorrida contra-alegou, concluindo que:

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 auto liquidação 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 1097/2001 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 Ex.º Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de, tendo em conta as regras do artº 234º do Tratado CEE (ex-artº 177º) e o teor das alegações e contra-alegações do recurso, em reenvio prejudicial se perguntasse ao TJCE se o artº 33º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/77 (na redacção da Directiva 91/680/CEE, do Conselho, de 16/12/91), proíbe a criação de uma taxa como a dos autos, na medida em que esta possa constituir encargo com características de imposto sobre o volume de negócios.

Desta questão foram notificadas as partes (artº 704º do CPC), pronunciando-se sobre a mesma a recorrente e a impugnante, nos termos que constam de fls. 623 a 626 e 627 a 632, respectivamente e que damos aqui por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) A impugnante depositou na C.G.D. na conta nº 0082006054830, a favor do INSTITUTO NACIONAL DA FARMÁCIA E DO MEDICAMENTO, no dia 28 de Fevereiro de 2001, a importância de 1.726.291\$00 relativa "à cobrança da taxa correspondente a 0,4% do volume de vendas de Dispositivos Médicos Não Activos realizadas no mês de JANEIRO/2001", conforme documento cuja cópia certificada consta de fls. 21 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzido;

B) O INFARMED remeteu à impugnante, em 04/05/2000, a carta cuja cópia certificada consta de fls. 23 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 certificadas constam de fls. 24 e 25 dos autos e que aqui se dão, igualmente, por integralmente reproduzidas, solicitando que os mesmos fossem devidamente preenchidos e assinados, para as vendas realizadas a partir de 1 de Janeiro de 2000;

C) O INFARMED, em 10/05/2000, emitiu a CIRCULAR nº 1/2000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde, cuja cópia

certificada consta de fls. 22 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 nº 296/98, de 25/09, artigo 2º;

- Dispositivos Médicos Não Activos: Dec.-Lei nº 273/95, de 23/10;

- Dispositivos Médicos para Diagnóstico in vitro: Dec.-Lei nº 306/97, de 11/11, artigo 2º;

- Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec.-Lei nº 94/95, de 9/05, artigo 4º;

5. A taxa não incide sobre produtos exportados.

(...).»

D) A petição inicial, correspondente à presente impugnação, deu entrada, na Secretaria Central deste Tribunal, em 06/09/2001.

3 - Sobre as questões suscitadas no presente recurso pronunciou-se muito recentemente esta Secção do STA, num caso em tudo idêntico, em que o recorrente e recorrido eram os mesmos e idênticas as alegações e contra-alegações (vide Ac. de 4/6/03, in rec. nº 61/03-30).

Por isso, vamos seguir aqui a jurisprudência fixada no citado aresto, já que importa acolher idêntica solução jurídica artº 8º, nº 3, do CC).

Assim e a propósito da natureza da "taxa" em causa, refere-se ali que 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 semi-públicos, com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

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

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

Ora, nos termos do preambulo do Decreto-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do Infarmed, a criação do instituto procurou responder às necessidades "de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos

e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público" bem como "reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública".

Pelo que o seu artº 6º lhe atribuiu..."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, incumbindolhe especialmente, entre outras actividades - seu nº 3:

al. a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde.

(...);

al. c) garantir a qualidade dos produtos de saúde.

al. e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

al. f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.»

Por sua vez, o nº 1 do artº 72º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma "ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED".

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais - artº 64º -, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou ...a "comunidade" beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da correspectiva actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a correspectividade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público. e a prestada pelo Infarmed.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson - cfr. artº 44º, nº 2, da LGT...

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto, ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante...

Está, assim, sujeita ao disposto no artº 103º, nº 2, da Constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em

termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação...

Ora, o nº 3 do referido artº 72º dispõe que "a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final ...e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto".

Assim, a incidência real concretiza-se "no volume de vendas" de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, "vendas mensais".

Certo que deve ter "por referência", "o preço de venda ao consumidor final" mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero "valor de referência limite".

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso "declaração de vendas" surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento".

4 - Quanto à questão da violação da norma constante do artº 33º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/77, na redacção da Directiva 91/680/CEE, do Conselho, datada de 16/12/91, que impede a manutenção ou a introdução, por um Estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios, vamos também seguir aqui á jurisprudência tirada do citado aresto.

Estabelece esta norma que "salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral de detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos, direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira".

"O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior...

Ora a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é co-

brada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados-Membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios...

Pelo que se não mostra violado o dito artº 33º.

Refira-se finalmente que, como aliás já resulta do exposto, não se mostra necessária a consulta ao TJCE, em termos de reenvio prejudicial a que se refere o art. 234º do tratado, propugnada pelo MP.

Na verdade, a jurisprudência proferida por aquele tribunal, em termos do predito reenvio, visto que se destina a definir o sentido dos respectivos normativos, tem carácter imperativo, em abstracto, dispensando-se, assim, ó reenvio, sempre que a questão de interpretação suscitada nos tribunais nacionais tenha sido já objecto de apreciação e julgamento pelo tribunal internacional, já que se não justifica que, a propósito de cada caso concreto, o tribunal seja consultado para interpretar disposição legal ou princípio de direito comunitário que não pode deixar de ter o alcance que o TJCE já antes lhe tenha atribuído, sobretudo se a decisão for recente, justamente porque aquele carácter abstracto implica a respectiva generalidade...

Assim, quando a questão suscitada é materialmente idêntica a outra já decidida por aquele tribunal, a título prejudicial, num caso análogo, ou se trate de jurisprudência constante, o tribunal nacional, atenta a autoridade do ali decidido, fica dispensado da consulta, seja, de repor a questão de interpretação perante o mesmo tribunal, como é o caso.

No mesmo sentido, pode ver-se Ac. desta Secção do STA de 9/7/03, *in rec. nº 439/03-30*.

5 - Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, tanto na instância como neste STA, ficando-se aqui a procuradoria em 60%.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2003. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *António Pimpão*.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Impugnabilidade do acto que determina avaliação de imóvel para efeitos de sisa. Impugnação unitária.

Doutrina que dimana da decisão:

O contribuinte pode, na impugnação judicial do acto tributário de liquidação adicional de sisa, questionar a legalidade do acto que autorizou a avaliação do imóvel, o que se compagina com o princípio da impugnação unitária, hoje com assento legal no artigo 54º do CPPT.

Recurso n.º 468/03-30. Recorrente: Arnaldo Celestino Santos; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Arnaldo Celestino Santos, residente em Lisboa, recorre do acórdão de fls. 234-248 da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação adicional de sisa e imposto de selo respeitante à aquisição, por compra, da fracção autónoma designada pela letra “S”, do prédio urbano sito na Avenida António Augusto de Aguiar, 150 a 150-G, em Lisboa, inscrito na matriz respectiva da freguesia de São Sebastião sob o art. 602-S.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

«1.

O duto acórdão recorrido, pronunciando-se sobre a impugnação judicial deduzida pelo ora recorrente contra o acto de liquidação adicional da sisa relativamente a uma fracção autónoma de um prédio que tinha comprado por escritura de 27/02/89, feita na sequência de avaliação da fracção, decidiu no sentido de julgar improcedente a impugnação judicial deduzida;

2.

A impugnação judicial do ora recorrente foi deduzida ao abrigo dos arts. 5º e 89º do Cód. das Contribuições e Impostos, com fundamento na ilegalidade do despacho do Sr. Director Distrital de Finanças de Lisboa que determinou a avaliação, invocando o disposto no artº 57º do Cód. da Sisa e Imposto Sobre Sucessões e Doações, ilegalidade resultante quer da incompetência do Sr. Director de Finanças de Lisboa quer da não verificação dos pressupostos referidos no citado artº 57º para que se possa determinar a avaliação;

3.

O duto acórdão recorrido fundamentou a decisão com a argumentação de que não pode o destinatário de uma qualquer liquidação da sisa em resultado da avaliação do imóvel operada ao abrigo, além do mais, do disposto no artº 57º do Cód. da Sisa, esgrimir com a ilegalidade do despacho que autorizou a realização da diligência, seja por falta de competência, seja por inverificação dos pressupostos legais relativos à concessão da necessária autorização, ou com a falta de aderência do valor encontrado em tal avaliação, uma vez que, para quaisquer de tais actos destacáveis, teria de lançar mão de procedimento próprio - recurso hierárquico, no primeiro caso, e impugnação judicial, no segundo e a interpor do resultado encontrado da última de tais diligências permitidas, sob pena de se firmarem na ordem jurídica, e, como tal, intocáveis em sede de impugnação judicial de impugnação;

4.

Na realidade, o duto acórdão recorrido argumenta que o disposto no artº 97º do Cód. da Sisa obsta a que o particular, na sequência de avaliação feita ao abrigo do arts. 57º do mesmo Código, possa

deduzir impugnação judicial, ao abrigo dos artºs 5º e 89º do Cód. das Contribuições e Impostos, contra o acto tributário de liquidação adicional da sisa;

5.

Em sentido contrário ao do duto acórdão recorrido, o acórdão de 27 de Outubro de 1993 da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferido no Rec. nº 16375 propugna:

a) O despacho que determina a avaliação, nos termos do artigo 57º do Código da Sisa, é impugnável hierarquicamente, e contenciosamente na impugnação judicial deduzida contra a liquidação, de acordo com o princípio da impugnação unitária;

b) Os respectivos pressupostos de facto e de direito, a que se refere o mesmo normativo, não integram o acto destacável de avaliação - artigo 97º -, acto de conteúdo essencialmente técnico, dada até a formação da comissão donde emana; aquele normativo refere-se aliás, à impugnação “do valor” fixado na avaliação;

c) É, assim, legal a impugnação da liquidação, “por erro na determinação da matéria colectável”, consistente na consideração, naquele acto, do valor encontrado em avaliação, quando deveria ter sido considerado “preço convencionado pelos contratantes” - nºs 2 e 4 do artigo 19º do Código da Sisa - sem que se ponha assim em causa o valor da avaliação propriamente dito - seja, o an que não o quantum respectivo.”

6.

A solução que deve prevalecer é a do duto acórdão já referido de 27 de Outubro de 1993, devendo-se repudiar a doutrina do duto acórdão recorrido;

7.

Na verdade, para decidir nos termos em que decidiu, o duto acórdão recorrido baseia-se no artº 97º do Cód. da Sisa e do Imposto Sobre Sucessões e Doações, que, depois de preceituar, no seu corpo, que “o valor fixado em avaliação não é susceptível de impugnação contenciosa”, acrescenta, no seu § único, 1ª parte, que “com fundamento em preterição de formalidades legais, poderá o contribuinte ou o Ministério Público impugnar tanto ao primeira como a segunda avaliação, nos termos do Código de Processo das Contribuições e Impostos;

8.

Quer dizer, o disposto no artº 97º do Cód. da Sisa e do Imposto Sobre Sucessões e Doações é interpretado pelo duto acórdão recorrido com o sentido de que ele impede que o particular pode deduzir impugnação judicial, nos termos prescritos na lei, contra o acto tributário da liquidação adicional da sisa, na sequência de avaliação a que o citado artigo se refere;

9.

Interpretada com tal sentido, a referida norma é inconstitucional, uma vez que ofende o disposto no artº 268º da Constituição da República Portuguesa que, em termos inequívocos, garante aos particulares a impugnação contenciosa com fundamento em ilegalidade, contra quaisquer actos administrativos, independentemente da sua forma, que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos;

10.

Ora, o acto tributário de liquidação de um imposto - e, por isso, da liquidação adicional da sisa, na sequência da avaliação determinada ao abrigo do artº 57º do Cód. da Sisa - é um acto definitivo e executório, uma vez que constitui a resolução final que define a situação jurídica da pessoa cujo órgão se pronunciou ou de outra que com ele está a pretender estar em relação administrativa;

11.

Isto resultava, aliás, do artº 18º do Cód. Proc. Tributário, que prescrevia que os actos tributários praticados por autoridade competente em razão da matéria são definitivos quanto à fixação dos direitos dos contribuintes, sem prejuízo da sua eventual revisão ou impugnação;

12.

De resto, o artº 3º do Cód. Proc. das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei nº 45005, de 27 de Abril de 1961, tinha a mesma redacção do artº 18º do Cód. Proc. Tributário aprovado pelo Dec-Lei 154/91, de 23 de Abril;

13.

Sendo o acto tributário da liquidação adicional da sisa um acto administrativo que se enquadra no artº 268º da Constituição da República Portuguesa, torna-se evidente, face ao que fica exposto, que, após a entrada em vigor da Constituição, o artº 97º do Código da Sisa e do Imposto Sobre Sucessões e Doações, quando interpretado com o sentido de que obsta a que se impugnasse contenciosamente o acto tributário de liquidação adicional da sisa, viola o princípio consagrado no referido artº 268º da Constituição e, por isso, nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar tal norma (a do artº 97º citado), como se consagra no artº 204º da Constituição da República Portuguesa;

14.

Acresce que a doutrina do douto acórdão recorrido viola ainda disposições legais de leis ordinárias com que devia conformar-se;

15.

Isto a começar pelo próprio artº 97º do Cód. da Sisa e do Imposto Sobre Sucessões e Doações, uma vez que, devidamente interpretado, independentemente do disposto no artº 268º da Constituição, nunca poderia conduzir a que dele se concluisse que obstava a que do acto tributário da liquidação adicional da sisa se deduzisse impugnação judicial nos termos em que o recorrente o fez;

16.

Efectivamente, prescrevendo a referida disposição que “o valor fixado em avaliação não é susceptível de impugnação contenciosa” e que “com fundamento em preterição de formalidades legais, poderá o contribuinte ou Ministério Público impugnar tanto a primeira como a segunda avaliação, os termos do Código de Processo das Contri-

buições e Impostos”, a própria natureza da avaliação e a própria função dos seus autores (louvados) impõe decisivamente que ao contribuinte não se prive do direito de deduzir impugnação judicial do acto tributário da liquidação na sequência da avaliação;

17.

Na verdade, o resultado da avaliação não constitui, de maneira nenhuma, um acto administrativo que constitui decisão final que possa ser objecto de impugnação judicial, uma vez que, como resulta dos arts. 93º e seguintes do Cód. da Sisa e do Imposto Sobre Sucessões e Doações, é exclusivamente realizado por técnicos que não só não têm formação adequada à prática de um acto tributário mas também não são competentes (face à lei) para a prática de actos dessa natureza;

18.

De resto, o artº 5º do Cód. de Proc. das Contribuições e Impostos, em vigor à data em que foi deduzida a impugnação, preceituava que «a impugnação dos actos tributários tem por fim obter a sua anulação total ou parcial, por decisão dos tribunais das contribuições e impostos, e poderá ter por fundamentos a incompetência, vícios de forma, inexistência dos factos tributários ou quaisquer outras ilegalidades»;

19.

E, em plena concordância com tal disposição, o artº 89º do referido Código de Proc. das Contribuições e Impostos preceituava que a impugnação judicial deduzida com algum dos fundamentos previstos no artº 5º será apresentada na repartição de finanças no prazo de 90 dias contados: (. . .).

20.

Aliás, o Cód. Proc. Tributário aprovado pelo Decreto-Lei 154/91, de 23 de Abril, preceitua, no seu artº 120º, que corresponde ao artº 5º do CPCI, que constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, referindo-se a algumas, a título meramente exemplificativo;

21.

E o objecto da impugnação judicial continua a ser um acto tributário;

22.

Sendo de repudiar a doutrina do douto acórdão recorrido, tem de prevalecer, face a tudo quanto ficou exposto a doutrina do douto acórdão de 27 de Outubro de 1993, nos termos já referidos e pelos fundamentos que dele constam;

23.

Aplicando-se a doutrina que dimana do douto acórdão de 27 de Outubro de 1993, deve decidir-se no sentido de se julgar procedente a impugnação judicial deduzida pelo recorrente com os fundamentos que dela constam, anulando-se, em consequência, o acto de liquidação adicional da sisa e do imposto de selo;

24.

Com efeito, o prédio a que se refere a sisa nº 14/5138, paga em 15/2/89, na repartição de Finanças do Concelho de Lisboa - 10º Bairro Fiscal, foi comprado pelo ora recorrente, por escritura de 27 de Fevereiro de 1989, lavrada no 4º Cartório Notarial de Lisboa, conforme documento que está junto a fls. 32 e seguintes, pelo preço de Esc. 7.000.000\$00;

25.

O prédio estava inscrito nas respectivas matrizes da Repartição de Finanças do Concelho de Lisboa, com o respectivo rendimento colectável;

26.

Porque o preço convencionado era superior ao valor resultante do rendimento colectável, a sisa, nos termos do artº 19º do Código da Sisa e do Imposto Sobre Sucessões e Doações, incidiu sobre o preço convencionado de Esc. 7.000.000\$00;

27.

Por despacho do Senhor Director Distrital de Finanças de Lisboa, de 29 de Junho de 1989, que se disse proferido por delegação do Senhor Director Geral das Contribuições e Impostos dada em despacho de 14/3/86, ao abrigo do artº 83º do Dec. Reg. 42/83, de 20 de Maio, foi autorizada a avaliação, nos termos do artº 57º do Cód. da Sisa, do imóvel descrito na referida sisa nº 14/5138;

28.

O referido despacho do Senhor Director Distrital de Finanças de Lisboa viola a lei, em primeiro lugar, porque ele não era competente para determinar a avaliação;

29.

Na verdade, nos termos do artº 57º do Cód. da Sisa, a avaliação a que ele se refere só poderia fazer-se mediante prévia autorização do Director-Geral das Contribuições e Impostos;

30.

Sendo certo que o Senhor Director Distrital de Finanças de Lisboa invocou delegação do Senhor Director Geral das Contribuições e Impostos, dada em despacho de 14/3/86, ao abrigo do nº 2 do artº 83º do Dec. Reg. nº 42/83, de 20 de Maio, a verdade é que tal delegação é ilegal, quando existisse, o que não se provou;

31.

Com efeito, nos termos da referida disposição, o Director-Geral das Contribuições e Impostos, ao tempo em que o despacho de delegação foi proferido (14/3/86), poderia delegar o exercício de algumas das suas competências nos sub-directores gerais e nos directores de serviço, de acordo com a especialidade das matérias;

32.

Sucedeu que o Senhor Director Distrital de Finanças de Lisboa não era sub-director geral nem director de serviços, sendo certo que as direcções de serviços são as referidas no artº 3º do citado Dec. Reg. 42/83;

33.

E não se pode argumentar com a alteração introduzida no nº 2 do artº 83º do Dec.-Reg. 42/83, pelo artº único do Dec. Reg. 61/87, de 28 de Novembro, que veio permitir que o Director Geral delegue o exercício de algumas das suas competências também nos Directores Distritais de Finanças;

34.

Com efeito, trata-se de uma disposição tipicamente inovadora e, por isso, só se aplicaria às delegações de competências a fazer pelo Director Geral após a entrada em vigor do Decreto Reg. 61/87, de 28 de Novembro;

35.

Deste modo, não havendo qualquer delegação de competência que se pode considerar legal, é manifesto que o Senhor Director Distrital de Finanças de Lisboa não tinha poderes para determinar que se procedesse à avaliação do andar vendido ao ora recorrente;

36.

Por tal razão deve ser julgada procedente e provada a impugnação, anulando-se a liquidação da sisa adicional;

37.

Quando assim não se decidisse - o que se admite apenas por necessidade de raciocínio - a impugnação deve ser julgada procedente e provada, anulando-se o acto de liquidação da sisa, por outras razões legais;

38.

Com efeito, o artº 19º do Cód. da Sisa, depois de preceituar, no seu corpo, que a sisa incidirá sobre o valor por que os bens forem transmitidos, acrescenta no seu § 2º, que o valor será o preço convencionado pelos contratantes ou o valor resultante do rendimento colectável, se for maior;

39.

Ora, nos termos do § único do artº 57º do Cód. da Sisa, a autorização para a avaliação de prédios inscritos na matriz só deverá ser concedida havendo elementos fundados para suspeitar que o valor sobre que incidiu ou incidiria a sisa é inferior em 100 contos. pelo menos, ao preço por que os bens foram transaccionados;

40.

Trata-se de urna norma de carácter nitidamente excepcional e que, por isso, só pode ser invocada para se autorizar a avaliação quando efectivamente se verifique o preciso condicionalismo a que a norma se refere;

41.

Ora, no caso, é manifesto que esse condicionalismo não se verifica, porquanto, como tal, não se pode considerar a informação prestada pela fiscalização a que se refere a certidão junta aos autos;

42.

Com efeito o que nela se diz, sob a rubrica «PREÇO POR QUE O(S) BEM(NS) FORAM TRANSMITIDOS E RESPECTIVA JUSTIFICAÇÃO, INDICANDO OS ELEMENTOS FUNDADOS PARA A SUSPEITA QUE TEVE EM CONSIDERAÇÃO» é apenas o seguinte:

«O bem foi adquirido a título oneroso, por escritura de 27/2/89 do 4º Cartório Notarial, onde foi indicada a quantia de 7.000.000\$00, que consideramos ser inferior ao preço do bem, dado tratar-se de andar com 6 divisões, *hall*, 3 casas de banho marquise e varandas, pertença do prédio de estrutura moderna, de betão armado, em estado de conservação normal e localização boa, pelo que reportamos o seu preço mais propriamente em 12.000.000\$00 (doze mil contos)»;

43.

É evidente, no entanto, que tal informação não contém **elementos fundados para suspeitar que o valor sobre que incidiu a sisa** é inferior ao preço por que o bem foi transmitido;

44.

Bastará dizer-se que não se tomou em consideração que o andar estava arrendado e foi vendido ao arrendatário, sendo certo que por este país vendem-se andares arrendados bem maiores, bem situados, por preços inferiores, tendo em conta as rendas respectivas;

45.

Na verdade, nos termos do artº 113º do Cód. da Contribuição Predial, que se integra nas disposições com a rubrica «aos prédios arrendados», preceitua que o rendimento colectável dos prédios urbanos, quando arrendados, é igual às rendas efectivamente recebidas em cada ano, líquidas de uma percentagem para as despesas de conservação e dos encargos referidos no artº 115º quando suportados pelo senhorio;

46.

Por outro lado, o artº 30º do Cód. da Sisa e do Imposto Sobre Sucessões e Doações dispõe que «para efeitos de sisa e do imposto sobre sucessões e doações, entender-se-á que o valor matricial do bem ao tempo da transacção é o produto por 20 do rendimento colectável, inscrito na matriz à data da liquidação»;

47.

A renda paga pelo arrendatário de um andar, no condicionalismo vigente, condiciona por tal forma o preço da venda desse andar que o respectivo arrendatário (e, por maioria de razão, um terceiro) não o compra por um preço que exceda em muito o respectivo valor calculado com base no rendimento colectável, o que é um facto público e notório;

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso merece provimento, já porque o acto que autoriza avaliação não é um acto destacável, já porque ele pode ser sindicado, quer quando se acomete a avaliação, quer quando se ataca a liquidação. Em consequência do provimento, deverá o Tribunal *a quo* conhecer dos fundamentos da impugnação que não apreciou.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) O impugnante foi notificado, em 09.VIII.1989, pela RF do 1º Bairro Fiscal de Lisboa, nos termos do art.º 114º do CIMSISDD, do resultado da avaliação levada a cabo no processo n.º 24/89, organizado nos termos do art.º 57º do mesmo código, na qual foi atribuído o valor venal de esc. 18 000 000\$00 à fracção autónoma designada pela letra “S” do prédio urbano sito na Av. António Augusto de Aguiar, 150 a 150-G, em Lisboa, inscrito na matriz respectiva da freguesia de S. Sebastião sob o art. 602-S.

B) Em 22.I.1990, deu entrada, na RF do 10º Bairro Fiscal de Lisboa, a petição inicial da presente impugnação.

Exposto o quadro factual disponível, é de referir que a presente impugnação judicial assenta, por um lado, na “ilegalidade do despacho do DDFinanças de Lisboa, seja por tal entidade carecer de competência para autorizar a avaliação do imóvel realizada à sombra do art.º 57º do CSisa, seja porque, independentemente disso, se não verifica/demonstra o facto pressuposto de tal autorização, nos termos do preceituado no § 2º do art.º 19º do mesmo diploma legal; e, por outro, com o valor alcançado em tal avaliação (...)”.

O aresto recorrido entendeu que “não é lícito, em tal processo, questionar a legalidade do despacho que autorizou a avaliação, à luz do preceituado no art.º 57º do CSisa, nem, tão-pouco, discutir o valor, através da mesma, fixado.”

E a questão que o presente recurso jurisdicional veicula é a de saber se os vícios do acto que ordena a avaliação podem, ou não, ser suscitados na impugnação judicial do acto de liquidação que tomou como base o valor atribuído por aquela avaliação.

Vejam os.

Dispõe o artigo 57º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações (CIMSISDD) que a Fazenda Nacional pode, dentro de determinado prazo, contado a partir da liquidação, ou do acto ou facto translativo dos bens, promover a respectiva avaliação, “mediante prévia autorização da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos”, a qual depende de um pressuposto: haver “elementos fundados para suspeitar que o valor sobre que incidiu ou incidiria a sisa é inferior em 100 contos, pelo menos, ao preço por que os bens foram transmitidos.” O valor a que se chegue através do acto avaliativo autorizado irá, depois, se for caso disso, servir de base à liquidação do imposto, nos termos do § 4º do artigo 19º do mesmo CIMSISDD.

“Estamos perante um acto insusceptível de, por si, produzir quaisquer efeitos na esfera jurídica do interessado: o acto que autoriza a avaliação do valor de transmissão do bem não define a sua situação jurídica, pois só o acto de liquidação o fará - a própria avaliação pode ser um acto de todo inócuo, conforme o valor que dela resulte.

Assim, o acto que autoriza a avaliação é pressuposto desta - a Fazenda não pode, sem ele, proceder à avaliação -, mas aparece como um acto que nenhum efeito produz fora do âmbito dos serviços, ou seja, como um acto interno.

Na medida em que não produz efeitos externos, não tem definitividade material, e não pode lesar o contribuinte, não se justifica a sua recorribilidade contenciosa.

Já o acto de avaliação é sindicável por expressa afirmação da lei: antes, “com fundamento em preterição de formalidades legais”, como se expressava o artigo 97º, § único, do CIMSISD; mais tarde, e ainda hoje, “com fundamento em qualquer ilegalidade”, nos termos do artigo 155º do CPT, retomados pelo artigo 134º do CPPT.

Mas, quanto ao acto pressuposto, que se limita a autorizar a Fazenda a proceder à avaliação, não se vê razão que imponha admitir-se a sua imediata discussão em juízo, desde que seja permitido, adiante, questionar a sua legalidade, seja na impugnação do acto de avaliação, seja na do acto de liquidação. É que estes podem estar inquinados por vícios próprios de anteriores actos, mesmo internos, que os condicionaram - é o caso de a avaliação ter sido ilegalmente autorizada.

Admitindo-se o interessado a discutir, ou na impugnação judicial do acto de avaliação, ou na do acto tributário de liquidação, a legalidade do acto que permitiu a avaliação, satisfaz-se a exigência do artigo 268º da Constituição, que garante aos particulares a impugnação contenciosa dos actos lesivos. Mas não é necessário, para a garantia do indicado preceito constitucional, que se permita a imediata impugnabilidade contenciosa de um acto que, por ser interno, não é, por si, dotado dessa capacidade lesiva.

Seguro, pois, que o acto em referência não é autonomamente sindicável e que os vícios que o afectem podem ser invocados, ou ao impugnar-se o acto final de avaliação, ou ao impugnar-se o acto tributário de liquidação.

Quando estiver em causa ilegalidade do procedimento avaliativo *stricto sensu*, isto é, uma ilegalidade concernente à determinação do valor da transmissão, ou, ainda de outro modo, quando a discordância do contribuinte se relacione com o quantum resultante da avaliação, o que deve ser impugnado é o acto final do procedimento, ou seja, a avaliação. É que o procedimento avaliativo é autónomo, distinto do que culmina com a liquidação; e, erigindo a lei o acto de avaliação como um acto destacável, o que vale por dizer contenciosamente impugnável, é na sua impugnação que cabe invocar todas as ilegalidades que respeitem ao valor. A sua não invocação neste momento constitui impedimento a que, na impugnação da liquidação, se discuta o *quantum* resultante da avaliação.

Mas os pressupostos para que possa ser autorizada a avaliação não fazem parte do acto avaliativo.

Assim, se o contribuinte não vê ilegalidade alguma no modo como foi realizada a avaliação (concordando, até, porventura, com o valor atribuído pelos peritos) e o que não aceita é que tal valor tenha servido de base ao acto tributário de liquidação, então o que ele põe em causa é, em última análise, o acto tributário de liquidação e é na sua impugnação que cabe alegar o vício.

É o que, *in casu*, sucede: o recorrente, na medida em que funda a impugnação na ilegalidade do acto que autorizou a avaliação, não diz que tenha havido ilegalidade na avaliação, nem que dela haja resultado um valor incorrecto, por erro de facto ou de direito em que tenha incorrido quem a ela procedeu. O que afirma é que a liquidação não podia atender ao valor resultante da avaliação, que só com atropelo da lei foi determinada, quer por não estarem reunidos os pressupostos para a ela se proceder, quer porque quem a autorizou não detinha competência para tanto. Consequentemente, na liquidação não podia atender-se ao valor da avaliação: não por vício desta, mas por falta dos respectivos pressupostos, não obstante o que a avaliação foi, ilegalmente, autorizada. Vício que se transmitiu ao acto de liquidação, ao tomar como bom um valor - o da avaliação - que não podia considerar, em virtude de a lei mandar atender a outro, na ausência dos pressupostos que permitem chegar ao valor da transmissão mediante avaliação.

Este entendimento é, aliás, o que melhor se coaduna com o princípio da impugnação unitária, hoje com assento legal no artigo 54º do CPPT, que impõe que na impugnação contenciosa do acto final (*in casu*, a liquidação) sejam invocados todos os vícios dos actos anteriores que o condicionem.”

Em seguimento do exposto, de concluir é que, ao contrário do decidido no acórdão recorrido, era lícito ao recorrente, na impugnação judicial do acto tributário de liquidação, questionar a legalidade do acto que autorizou a avaliação, sendo, porém, certo, como entendeu a 2ª instância, já não lhe ser permitido discutir o valor a que chegou a avaliação, pois essa é questão que se preclui quando não seja posta na impugnação do acto destacável de avaliação.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o aresto recorrido, a ser substituído por outro que, não se perfilando outra razão obstativa, aprecie o mérito desta impugnação judicial.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 17 de Dezembro 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 1088/03, em que são recorrente IMOGAMA - Soc. Gest. de Bens Imobiliários LD^a, recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator Ex.^{mo} Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. IMOGAMA - Sociedade de Gestão de Bens Imobiliários, L.da, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Leiria, julgou parcialmente improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação de imposto municipal de sisa que identifica.

Alegou formulando, além do mais, o seguinte quadro conclusivo: (...).

5. Em face dos elementos que basearam a convicção do Tribunal recorrido, constata-se que o mesmo: não atendeu ao documento n.º 7 junto aos autos, cujo teor demonstra, sem mais, que a posse e a detenção dos imóveis controvertidos se manteve no administrador da massa falida em momento posterior à data que consta do aludido "termo de entrega"; não considerou pertinente a realização de qualquer diligência designadamente junto do administrador da massa falida, no sentido de apurar se, conforme alegado pela impugnante nos artigos 21.º a 27.º da p.i., a redução a escrito do "termo de entrega", não operou, quer de facto, quer de direito, qualquer tradição dos imóveis; não relevou o facto de a impugnante estar impedida de dar aos imóveis o fim pretendido - a revenda - porquanto a escritura pública teve lugar apenas em 26 de Junho de 2000, conforme considerou provado, sendo certo que, tratando-se de instalações industriais, os referidos imóveis eram insusceptíveis de ocupação com outra finalidade que não a do exercício de uma actividade industrial; terá entendido desnecessária a produção da prova testemunhal oferecida porquanto não determinou a inquirição das testemunhas arroladas pela impugnante a fls. 9 da p.i.

(...).

7. Salvo o devido respeito, afigura-se inútil a impugnação judicial deduzida, atenta a desconsideração da prova documental e testemunhal oferecida pela ora recorrente, bem como a omissão das diligências que, em obediência ao princípio da verdade material, teria competido ao Tribunal recorrido realizar.

(...).

9. A questão de saber se com o "termo de entrega" ocorreu ou não a posse e detenção dos imóveis por parte da impugnante é absolutamente imprescindível à correcta decisão da causa pois que, inexistindo, como inexistiu, tal posse e detenção, é inviável a contagem do prazo de três anos a partir da data constante do "termo de entrega" para efeitos da aplicação do disposto nos arts. 11.º, § 3.º, e 13.º-A do CIMSISD.

(...).

11. A sentença recorrida é, por isso, deficiente e enferma de erro de julgamento, pois que alegando a ora recorrente erro quanto aos pressupostos de facto determinantes da liquidação adicional controvertida consistente na falta da posse e detenção dos imóveis - e oferecendo os meios probatórios indispensáveis à indagação da factua-lidade relevante,

12. O Tribunal recorrido omitiu: a inquirição das testemunhas arroladas; a apreciação do documento n.º 7, susceptível, só por si, de pôr em causa a invocada posse e detenção por via do "termo de entrega"; quaisquer outras diligências que, face aos factos alegados pela impugnante, justificariam a criteriosa indagação do Tribunal, em

obediência ao supracitado princípio da verdade material (cf. art. 13.º do CPPT).

(...).

14. Verificada a insuficiência de prova, revelada quer na fundamentação de facto da decisão da 1.ª Instância, quer nos elementos probatórios constantes dos autos e do respectivo processo administrativo, importa ampliar tal prova, nos termos do disposto no art. 712, n.º 4 do Código de Processo Civil (cf. Acórdão do Venerando Tribunal Central Administrativo, proferido no proc. n.º 3999/00, in <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/>....

O EMMP entende que, nas transcritas conclusões, questiona o recurso matéria de facto pelo que é este STA incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o presente recurso.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. Em resultado de um leilão realizado no dia 20 de Julho de 1991, foi arrematado pela impugnante, pelo valor de 350.000.000\$, os imóveis inscritos nos artigos urbanos n.ºs 578 e 579, freguesia de Parceiros.

2. Em resultado do leilão, a encarregada da venda celebrou com a impugnante, no dia 8 de Agosto de 1991, o contrato promessa de compra e venda que consta dos autos a fls. 23 cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido. Consta designadamente desse contrato promessa as seguintes cláusulas «3ª A primeira outorgante obriga-se a vender à segunda ou a quem ela indicar, e esta a comprar o citado conjunto imobiliário...» «3ª Por conta desse preço a segunda outorgante já entregou à primeira a quantia de oitenta sete milhões e quinhentos mil escudos»

3. No dia 22 de Julho de 1994 foi lavrado o termo de entrega nos termos do qual a encarregada da venda "Bairro Azul entregou à Impugnante na sua qualidade de promitente compradora as instalações fabris da falência de Carvalho & Catarro, S.A. sitas no Alto Vieiro, estrada Nacional n.º 1 em Leiria, com área total de 8.750 m²...» conferindo-lhe a entrega e respectiva posse (Cláusula 4ª). A impugnante ficou «obrigada e com a responsabilidade de não delapidação das instalações fabris agora entregues...» tudo como consta das cláusulas segunda, terceira e quarta do termo de entrega junto a fls. 26 (cópia) cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido.

4. No dia 26 de Junho de 2000, foi celebrada a escritura de compra e venda na qual a encarregada da venda a "Ideal Mercantil, Limitada" os imóveis referidos (inscrições 578 e 579), mencionando-se na mesma que a compradora os destina a revenda, tudo como consta de fls. 48 e segs. cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido.

5. A Administração Fiscal emitiu as certidões que constam de fls. 28 e segs. cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido.

3. O EMMP entende que o recurso versa, nas transcritas conclusões, 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 nada disse.

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

Estabelece o artº 21º, nº 4 do ETAF que "A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesta perspectiva a questão a decidir será apenas de direito se nas alegações não se suscitar a suficiência ou insuficiência da prova, das conclusões de facto ou da forma como o julgador chegou à sua convicção sobre a matéria de facto. Se o recorrente discutir a matéria de facto fixada ou articula factos que não foram dados como provados na sentença recorrida o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito pelo que será competente para o apreciar a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo. Tudo isto independentemente de este Tribunal vir a entender que a matéria de facto fixada se encontra bem e suficientemente fixada sendo irrelevante, para a decisão do recurso a dispensabilidade ou não da matéria factual levada às conclusões das alegações.

A competência do tribunal de recurso ou a medida da sua jurisdição afere-se pela matéria levada às conclusões das alegações tal como o recorrente o configura nas ditas conclusões pelo que será em função destas que se averiguará se o mesmo tem por fundamento exclusivo matéria de direito não cabendo, neste momento, emitir juízo ou pro-

núncia acerca do mérito do recurso já que tal apreciação caberá ao tribunal que for competente para o apreciar.

Sustenta, em síntese, a recorrente nas transcritas conclusões (5ª) que o tribunal não atendeu ao documento n.º 7 junto aos autos, cujo teor demonstra, sem mais, que a posse e a detenção dos imóveis controvertidos se manteve no administrador da massa falida em momento posterior à data que consta do aludido "termo de entrega", não considerou pertinente a realização de qualquer diligência designadamente junto do administrador da massa falida, no sentido de apurar se a redução a escrito do "termo de entrega", não operou, quer de facto, quer de direito, qualquer tradição dos imóveis, não relevou o facto de a impugnante estar impedida de dar aos imóveis o fim pretendido - a revenda - porquanto a escritura pública teve lugar apenas em 26 de Junho de 2000, conforme considerou provado, sendo certo que, tratando-se de instalações industriais, os referidos imóveis eram insusceptíveis de ocupação com outra finalidade que não a do exercício de uma actividade industrial; terá entendido desnecessária a produção da prova testemunhal oferecida porquanto não determinou a inquirição das testemunhas arroladas pela impugnante a fls. 9 da p.i.

(9ª) ... inexistindo, como inexistiu, tal posse e detenção (por parte da impugnante) ...

Saber se ocorreu ou não a invocada falta da posse e detenção dos imóveis para a qual teria oferecido os meios probatórios indispensáveis à indagação da factualidade relevante, implica um julgamento de questões de facto que, nessa perspectiva, não, foram fixadas na sentença em recurso 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 euros e em 50% a procuradoria.

lisboa, 17 de Dezembro de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes* (vencido pois entendo que o STA é competente).

Acórdão de 17 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Revisão oficiosa da liquidação.

Doutrina que dimana da decisão:

A revisão do acto tributário, ainda que impulsionada por pedido do contribuinte, dentro do prazo de revisão, caso se verifiquem os respectivos pressupostos legais, conduz à abertura da via contenciosa.

Recurso n.º 1182/03. Recorrente: Jerónimo Martins, SGPS, SA; Recorrido: Director-Geral dos Registos e do Notariado. Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Jerónimo Martins, SGPS, SA, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, 5.º Juízo, 1.ª Secção, rejeitou liminarmente o presente recurso contencioso, por ilegal interposição.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1 - O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa decidiu rejeitar o recurso contencioso deduzido pela recorrente, por extemporaneidade do pedido de revisão apresentado pela aqui recorrente, cujo despacho de indeferimento era objecto do recurso.

2 - Sucede que o pedido de revisão apresentado consistiu, não no previsto na 1.ª parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT, mas no previsto na sua 2.ª parte - pedido de revisão oficiosa.

3 - Os contribuintes podem pedir a revisão oficiosa de um acto tributário - tal resulta da letra da lei [arts. 78.º, n.º 6, da LGT, 86.º, n.º 4, al. a), do CPPT, e 93.º do CPT], da sua história (comparação face ao instituto da reclamação extraordinária, previsto no CPCI), bem como do princípio da legalidade da Administração (art. 266.º, n.º 2, da CRP) e do correlativo poder-dever de decisão ou pronúncia (art. 9.º do CPA).

4 - O prazo para requerer a revisão oficiosa da liquidação emolumentar era de cinco anos [art. 94.º, n.º 1, al. b) do CPT].

5 - Ora, uma vez que a liquidação data de 14 de Novembro de 1997 e o pedido de revisão oficiosa de 13 de Maio de 2002, toma-se evidente que não se tinham ainda esgotado os cinco anos.

6 - Pelo que o pedido de revisão oficiosa é totalmente tempestivo.

7 - Deverá revogar-se o despacho liminar recorrido, por idónea e tempestiva formulação do pedido de revisão da liquidação emolumentar apresentado pela recorrente, ordenando-se ao tribunal a *quo* o conhecimento dos fundamentos do recurso contencioso ou, no caso previsto no n.º 1 do art. 753.º do Código de Processo Civil, convidar-se as partes a produzir alegações sobre a questão do mérito.

A fls. 37 foi proferido despacho sustentando a decisão recorrida.

O EMMP entende que o recurso é tempestivo pois que os interessados podem requerer à administração tributária a revisão dos actos tributários, com fundamento em erro imputável aos serviços, porquanto nos poderes officiosos daquela se inclui o poder de agir a pedido dos interessados (Diogo Leite de Campos /Benjamim Silva Rodrigues/Jorge Lopes de Sousa *LGT Comentada e Anotada*, 2ª edição, 2000, p. 347).

Acrescenta que não se subscreve a interpretação da decisão impugnada, considerando aplicável à reclamação administrativa o prazo de 15 dias a contar da notificação do acto (art.162º do CPA), porquanto aquela nomenclatura constitui mera exrescência das versões preli-

minares da LGT, devendo a expressão equivaler a reclamação graciosa (Lima Guerreiro LGT anotada p.343; anotação particularmente autorizada pela circunstância de o autor ter sido membro do grupo de trabalho que elaborou o projecto final do diploma) pois que no caso «sub judicio» é aplicável o prazo de 5 anos para a formulação do pedido de revisão oficiosa [art. 94º, nº 1 al. b), CPT] porquanto o facto tributário gerador da liquidação emolumentar (escritura de aumento de capital) ocorreu em 14.11.97, anteriormente a 1.01.98 (art. 5º nº 6, do DL nº 398/98,17 Dezembro)

Conclui que no contexto enunciado é tempestivo o pedido de revisão oficiosa de uma liquidação de emolumentos efectuada em 14.11.97, formulado em 13.05.2002 [probatório als. a), d), fls. 15] e consequencialmente é tempestivo o recurso contencioso do acto de indeferimento presumido do pedido de revisão oficiosa interposto em 10.01.2003 [arts. 57º, nºs 1 e 5, e 95º, nº2, al. d), LGT; art.102º, nº 1, al. d), CPPT], pelo que a decisão impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão declaratório da tempestividade do recurso contencioso.

2. A decisão recorrida afirmou a fls. 15 que do processo e apenso resulta provada a seguinte materialidade factual:

a) No dia 14/11/1997 a recorrente outorgou no 4º Cartório Notarial de Lisboa, a escritura que titulou um aumento de capital de esc. 27 862 675 000\$00 para 69 656 687 000\$00 e uma alteração da denominação social - cfr. fls. 32 a 35 do apenso junto por linha;

b) Na mesma data foi efectuada a conta de emolumentos notariais, resultando nos termos do artº 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção que lhe foi dada pelo DL nº 397/83, de 2/11, emolumentos no montante de esc. 104 491 031\$00, ou seja, euros 521 199,07 - cfr. fls. 31 do apenso junto por linha;

c) A conta referida em b) que antecede foi paga de imediato, ou seja, no dia 14/11/1997 - cfr. fls. 31 do apenso junto por linha;

d) Em 13/05/2002 a ora recorrente requereu a revisão oficiosa da conta referida em b) que antecede, ao abrigo do artigo 78º da LGT - cfr. fls. 38 do apenso junto por linha;

e) Em 10/01/2003 veio a ora recorrente deduzir o presente recurso contencioso, com os mesmos fundamentos do processo de revisão oficiosa referido em d) que antecede, o qual presumiu ter sido indeferido nos termos do artº 57º da LGT - cfr. fls. 2 e segs. destes autos.

3.1. A decisão recorrida, por ilegal interposição, rejeitou liminarmente o presente recurso contencioso deduzido por Jerónimo Martins, SGPS, SA, mantendo a presunção de indeferimento do pedido de revisão da liquidação emolumentar.

É que, nos termos da mesma decisão, o pedido de revisão previsto no artigo 78º da LGT, tem de ser deduzido "no prazo de reclamação administrativa", ou seja, tem de ser deduzido no prazo de 15 dias, previsto no artigo 162º do Código do Procedimento Administrativo ... a contar da notificação do acto. Como no caso concreto a conta reclamada foi efectuada e paga no dia 14/11/1997, tal prazo para deduzir o pedido de revisão iniciou-se nessa mesma data. Assim contados 15 dias para deduzir o pedido de revisão, nos termos atrás definidos, o prazo terminou no dia 09/12/1997, 3ª feira, pelo que tendo o pedido de revisão sido entregue em 13/05/2002, foi bastante fora do prazo legal.

Acrescentou que o conseqüente recurso contencioso, foi apresentado dentro do prazo legal, mas, o acto de liquidação emolumentar

havia-se já consolidado na ordem jurídica, não podendo o mesmo ser atacado da forma como a contribuinte o tenta fazer, sob pena de se fraudar a lei.

3.2. Resulta do artº 78º, nº 1, da LGT que o contribuinte pode requerer à administração a revisão dos actos tributários, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade.

Acrescenta, ainda, o mesmo preceito legal que a revisão dos actos tributários pode resultar da iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação.

Nos termos do artº 94º, nº 1, al. b), do CPT tal prazo de revisão oficiosa era de cinco anos.

Segundo o nº 2 do mesmo preceito legal considera-se imputável aos serviços, para efeitos de revisão dos actos tributários, o erro na autoliquidação.

Entende a doutrina que "o contribuinte tem ainda a faculdade de pedir a denominada revisão oficiosa do acto, dentro dos prazos em que a administração tributária a pode efectuar, previstos no artº 78º da LGT. Porém, nestes casos, o pedido de revisão não pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, como sucede no caso da reclamação efectuada no prazo da reclamação administrativa, mas apenas erro imputável aos serviços (parte final do nº 1 deste artº 78.º), ... injustiça grave e notória (n.º 3) ou duplicação de colecta (n.º 5)" (Diogo Leite de Campos /Benjamim Silva Rodrigues/Jorge Lopes de Sousa *LGT Comentada e Anotada* 3ª edição, 2003, p. 410, nota 14).

Neste mesmo sentido se tem pronunciado a jurisprudência deste STA (cfr. STA 20-3-2002, Rec. 26.580) ao afirmar que mesmo quando oficiosa, a revisão do acto tributário pode ser impulsionada por pedido dos contribuintes, tendo a administração tributária o dever de proceder a ela, caso se verifiquem os respectivos pressupostos legais ou ainda ao referir (cfr. STA 2-4-2003, Rec. 1771-02) que os contribuintes podem pedir à Administração a revisão oficiosa dos actos tributários dentro do prazo para essa revisão oficiosa abrindo o indeferimento desse pedido a via contenciosa.

Do exposto resulta não ser de 15 dias o prazo para a revisão oficiosa ou para que o contribuinte impulse esta pois que o mesmo é de quatro ou cinco anos como anteriormente se referiu e consoante o facto tributário tenha ocorrido em data anterior ou posterior a 1.01.98 (art.5º, do nº 6, DL nº 398/98, de 17 Dezembro).

Na situação concreta dos presentes autos o facto tributário gerador da liquidação emolumentar (escritura de aumento de capital) ocorreu em 14.11.97, anteriormente a 1.01.98 sendo, por isso, tempestivo o pedido de revisão oficiosa da indicada liquidação de emolumentos porque formulado em 13.05.2002 o que resulta das diversas als. a) a d) da matéria factual dada como provada a fls. 15.

É assim sendo é tempestivo o recurso contencioso do acto de indeferimento presumido do pedido de revisão oficiosa interposto em 10.01.2003, nos termos dos arts. 57º nºs 1 e 5, e 95º nº 2, al. d), LGT e art. 102º, nº 1, al. d), do CPPT).

Assim sendo merece provimento o presente recurso.

4. Nos termos expostos concede-se provimento ao presente recurso e revoga-se a decisão recorrida para que seja substituída por outra que não rejeite liminarmente o recurso com o mesmo fundamento.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Acção para reconhecimento de direito. Meio residual.

Doutrina que dimana da decisão:

A acção para o reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária é um meio complementar que se não aplica se o contribuinte tiver à sua disposição uma impugnação judicial ou um recurso contencioso (artº 165º, nº 2, do CPT).

Recurso n.º 1238/03. Recorrente: Amorim Industrial Solution, SGPS, SA; Recorridos: Ministério Público e Fazenda Pública. Relator: Ex.ºm Juiz Consº. Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento em inconstitucionalidade da norma de incidência, por prever um imposto e não uma taxa, e em violação do direito comunitário (Directiva 69/335/CEE e arts. 2º a 12º do TCE), Amorim INDUSTRIAL SOLUTION, SGPS, SA, com sede na Rua das Meladas, 380, Apartado 20, 4536 Mozelos - VFR, propôs no Tribunal Tributário de Aveiro uma acção contra o Estado para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária. Fundou-se no facto de ter pago emolumentos correspondentes a "acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado" por ocasião da celebração de uma escritura pública, pagamentos esses que ocorreram em 21.12.98 e 22.12.1988 e 23.12.1998.

Por sentença de fls. 76 e seguintes, o Tribunal Tributário de Aveiro julgou a acção improcedente pelo facto de essa acção somente ser admissível se a Autora não tivesse outro meios processual ao seu dispor. Como tinha ao seu dispor a impugnação judicial, que não apresentou no prazo legal, não pode, agora, vir propor a acção para reconhecimento de direito pelo facto de esse ser um meio processual residual.

Não se conformando com essa sentença, dela recorreu a Autora para o TCA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 88 e seguintes, nas quais contestou a natureza residual da acção para o reconhecimento de um direito à luz da nova redacção dada á CRP. Se assim não se entender, então suscita a questão da inconstitucionalidade do artº 165º, nº 2, da CRP, alegando a plenitude da garantia da via-jurisdicional administrativa, que não pode ser condicionada à adopção de meios específicos de impugnação. Se assim não se entender, sustenta que foram violados os princípios da equivalência e efectividade do direito comunitário.

O MºPº contra-alegou (fls. 97 e seguintes) sustentando a sentença.

Tendo-se o TCA declarado incompetente em razão da hierarquia (fls. 110 e seguintes) foi o processo remetido a este STA.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

É uma questão processual que está em causa: saber se a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária tem natureza residual. Se tiver, saber se a norma em causa

é inconstitucional. Se não for, se a norma em causa viaja os princípios da efectividade e equivalência do direito comunitário.

A acção foi instaurada em 16.4.1999. Nessa altura estava em vigor o Código de Processo Tributário, cujo artº 165º prescrevia:

«1 - As acções para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária podem ser propostas por quem invoque a titularidade do direito ou interesse a reconhecer, no prazo de cinco anos a partir dá sua constituição, salvo o disposto em lei especial.

2 - As acções só podem ser propostas quando os restantes meios contenciosos, incluindo os relativos à execução de sentença, não assegurem tutela efectiva do direito ou interesse em causa.»

Sem o invocar, a sentença recorrida baseou-se neste nº 2.

E invocou a lei aplicável ao caso. De facto, a acção para o reconhecimento de um direito só pode ser proposta quando o Autor não tiver á sua disposição outro meio contencioso.

Ora, como o tribunal recorrido demonstrou, a recorrente tinha á sua disposição a impugnação judicial do acto de liquidação dos emolumentos [arts. 62º, nº 1, al. a), do ETAF e 123º do CPT].

Dirá a recorrente que o prazo de 90 dias para deduzir a impugnação judicial é um prazo insuficiente para tornar efectivo o direito comunitário.

Mas, então, a lei fornecia-lhe outro meio processual com um prazo muito mais longo. Com efeito, a recorrente podia pedir ao nota rio que procedesse a uma revisão oficiosa do acto de liquidação, nos termos do artº 78º, nº 6, da Lei Geral Tributária (entrada em vigor em 1.1.1999), para o que tinha um prazo de quatro anos, nos termos do nº 1 do artº 78º. Se o notário indeferisse esse requerimento, a recorrente poderia interpor um recurso contencioso, nos termos do artº 62º, nº 1, al. e), do ETAF.

Ora, a recorrente nem apresentou impugnação judicial nem fez um pedido de revisão do acto de liquidação nem apresentou qualquer recurso contencioso.

Logo, na sentença recorrida deu-se acatamento ao disposto no artº 165º, nº 2, do CPT - a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária é residual ou subsidiária, pois só pode ser proposta quando não existir na lei outro meio contencioso.

Não há violação dos princípios comunitários da equivalência e da efectividade, como se demonstrou no acórdão deste STA, de 30.1.02, proferido no Procº nº 26.231, no qual se citam os seguintes acórdãos do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias: de 29.6.88 (PO 2(0/87), de 27.2.80 (Pº 68/79), de 10.7.80 (Pº 826/79), de 17.7.97 (Pº C-90/94), de 17.11.98 (Pº C-228/96) e de 9.2.99 (Pº C-343/96). Pode ainda verse o acórdão do TJCE de 24.9.02 (Pº C-255/00).

Não existe a inconstitucionalidade apontada pela recorrente, pois o legislador processual tem liberdade para moldar as formas de processo desde que não viole o principio da tutela jurisdiccional efectiva ou garantia da via judiciária. Ora, *in casu*, a recorrente podia ter-se servido do meio processual adequado á sua situação. Se não se serviu do meio processual próprio, *sibi imputet*.

Dai que a sentença não mereça censura e não procedam as questões postas pela recorrente.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, com 300 euros de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2003. — Almeida Lopes (relator) — Pimenta do Vale — António Pimpão.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Contribuição autárquica. Hipoteca. Graduação de créditos.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Os créditos relativos a contribuição autárquica inscritos para cobrança no ano da penhora ou nos dois anteriores preferem aos créditos garantidos por hipoteca, ainda que anterior, nos termos previstos nos artigos 744º, 748º e 751º do Código Civil e 24º do Código de Contribuição Autárquica.

II — Não tem aplicação ao caso vertente a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Tribunal Constitucional relativamente aos créditos de IRS e da Segurança Social, os quais são gerais e não especiais, ao contrário do que acontece com o da contribuição autárquica.

Recurso n.º 1294/03-30, em que são recorrente o Crédito Predial Português S. A. e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator, Ex.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

”Crédito Predial Português, S.A.” reclamou, na execução fiscal movida contra Jorge de Jesus Oliveira Mesquita por reversão de ”Setussil - Montagens Eléctricas, Lda.”, um crédito no valor de 9.771.068\$00 garantido por hipoteca.

Na graduação a que procedeu o M.º Juiz daquele Tribunal graduou tal crédito em segundo lugar, após o reclamado pela Fazenda Nacional relativo a Contribuição autárquica e respectivos juros.

Não se conformando com a graduação interpôs o C.P.P. recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo que se revogasse a decisão e formulando as seguintes conclusões:

A) O crédito do Reclamante, ora Agravante encontra-se garantido por hipoteca registada na Conservatória do registo predial.

B) Tal crédito beneficia de privilégio creditório imobiliário pelo que tem que ser graduado em primeiro lugar face aos restantes créditos que não se beneficiem da mesma ou de outra garantia real.

C) O crédito reclamado pela Fazenda pública não está garantido de forma real nem beneficia de privilégio creditório imobiliário geral, de acordo com o explicitado pelo Acórdão do Tribunal Constitucional de 17/09/02, publicado no *D.R. I - Série A* de 16/02/02.

D) Pelo que o crédito do reclamante tem que ser graduado necessariamente em primeiro lugar e o da Fazenda Nacional depois deste.

E) Razão pela qual a decisão recorrida violou o disposto nos artigos 656º, nº 1, 686º e 751º, todos do C. Civil.

Pelo Ex.º Magistado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por no mesmo se fazer referência a que a hipoteca estava registada na Conservatória de registo Predial, não havendo referência a tal registo.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia veio pedir a remessa ao Tribunal Central Administrativo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada pelo Ministério Público.

Na sentença recorrida refere-se:

”Em primeiro lugar, ficarão os créditos do Estado de C.A., por terem privilégio especial. De seguida, ficarão os créditos reclamados pelo CPP, atento o registo da hipoteca.”

A questão que cumpre decidir é a que respeita à graduação dos créditos da recorrente que, como se vê da sentença, estavam garantidos por hipoteca registada. O facto de a recorrente dizer que estava registada na Conservatória de Registo Predial não suscita qualquer divergência factual com a sentença, sendo certo que é nas conservatórias que se processa o registo das hipotecas, o que aliás consta dos documentos constantes dos autos. Improcede pois a questão prévia suscitada pelo Ministério Público.

Entrando agora na apreciação do objecto do recurso vemos que a divergência se cinge ao lugar que o crédito da recorrente deve ocupar na graduação relativamente ao crédito graduado da Fazenda Nacional.

O artigo 24º, nº 1, do CCA atribuía à contribuição autárquica as garantias especiais que o Código Civil previa para a contribuição predial. Por seu turno o artigo 751º do C.C. consigna que os privilégios imobiliários são oponíveis a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, preferindo à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que tais garantias sejam anteriores.

Pretende a recorrente que o seu crédito gozava de privilégio creditório imobiliário, de que os demais créditos não beneficiavam, pelo que devia ser graduado antes deles. Não é porém correcta tal afirmação. Na verdade o privilégio de que goza a contribuição autárquica é, não um privilégio geral, mas um privilégio especial, como eram todos os privilégios imobiliários, nos termos do artigo 735º, nº 3, do Código Civil. Por tal razão os privilégios a que se referia o artigo 744º eram especiais, respeitando apenas aos rendimentos sujeitos à contribuição predial aí especificados. Com o desaparecimento da contribuição predial, substituída pela autárquica, prescreveu o legislador no código respectivo que esta gozaria das garantias especiais previstas no Código Civil para a contribuição predial. Não é pois idêntica a situação apreciada no acórdão do Tribunal Constitucional para o IRS e a que aqui se questiona quanto à contribuição autárquica. Nele considerava-se - quer quanto ao IRS quer quanto às dívidas à Segurança Social - que, não estando o privilégio sujeito a limite temporal e atento o âmbito de privilégio geral e a inexistência de qualquer conexão entre o imóvel onerado pela garantia e o facto que gerou a dívida, ao contrário do que sucede com os privilégios especiais referidos nos artigos 743º e 744º do Código Civil (itálico nosso),

a sua subsistência com a amplitude assinalada implicava uma lesão desproporcionada do comércio jurídico. E por isso considerou inconstitucionais as normas que estabeleceram os privilégios então em causa, não sendo válida para a presente situação a argumentação explanada.

Como atrás se disse a contribuição autárquica goza de privilégio imobiliário especial e o artigo 751º do Código Civil destinava-se a regular os conflitos entre os titulares de privilégios imobiliários especiais e os titulares de outros direitos reais. E o artigo 686º do mesmo diploma consignava que a hipoteca conferia ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro, com preferência sobre os demais credores ”que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo”.

No seu *Código Civil Anotado* consideravam P. Lima e A. Varela (1º volume, fls. 771) que, respeitando tal privilégio apenas a créditos do Estado e das autarquias locais por contribuição predial, sisa e imposto sobre sucessões e doações, a sua projecção era pequena porquanto, não obstante não haver registo do privilégio, seria fácil por parte dos credores o conhecimento do pagamento daqueles impostos através dos livros e arquivos das repartições de finanças. E Menezes Cordeiro (*Direito das Obrigações*, vol.II, fls. 500) considera que, ao contrário dos privilégios gerais, o privilégio especial baseia-se sempre numa relação entre o crédito garantido e a coisa que o garante, sendo que este se constitui no momento da formação do crédito, ao contrário daqueles, que se constituem em momento posterior - penhora ou instauração da execução. Do que acabamos de referir vemos que não ocorre relativamente a estes privilégios da contribuição autárquica uma lesão desproporcionada do comércio jurídico nos termos considerados pelo Tribunal Constitucional quanto ao IRS e às dívidas à Segurança Social.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo e pelas razões explanadas, em negar provimento ao recurso, assim mantendo a graduação efectuada.

Custas pela recorrente, fixando em 60% a procuradoria.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2003. — Vítor Meira (relator) — António Pimão — Brandão de Pinho.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Oposição à execução. Ilegalidade em concreto.

Doutrina que dimana da decisão:

Não constitui fundamento de oposição, nos termos do artigo 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário a apreciação da ilegalidade em concreto da dívida exequenda, salvo quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.

Recurso n.º 1335/03-30, em que são recorrente António Fernando Dias Gaspar, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.º Juiz Cons.º, Dr. Vítor Meira.

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

António Fernandes Dias Gaspar deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto oposição à execução que lhe foi instaurada pela repartição de finanças de Paredes relativamente a uma dívida de IRS.

Por decisão do M.º Juiz daquele tribunal foi rejeitada liminarmente a oposição.

Inconformado com a decisão recorreu o oponente para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1. Os rendimentos declarados foram obtidos por trabalho realizado na Alemanha.

2. Naquele país pagou o imposto sobre o rendimento.

3. A liquidação efectuada não aceita o direito a crédito de imposto por dupla tributação internacional, em conformidade com o art 80º-D do CIRS.

4. O oponente no que concerne ao crédito por dupla tributação internacional, juntou o exigível BESCHEID,

5. Documento comprovativo da situação tributária do oponente, atinente a rendimentos auferidos na Alemanha em 2000.

6. Verifica-se a inexistência do imposto exigido - art 204º, nº 1 do CPPT.

7. pelo que a oposição interposta pelo recorrente devia ter sido considerada e aceite.

8. O duto despacho do Meritíssimo Juiz *a quo* de fls. 28 e segs, viola o direito do recorrente à sua defesa e

9. o consignado no nº 1 do art 204 do C.P.P.T.

10. Em todo o caso o facto de o recorrente não ter utilizado todas as hipóteses de recurso.

11. Não invalida a legitimidade para recorrer judicialmente de um acto tributário inexistente e ilegal.

12. O recorrente tem domicílio fiscal na Alemanha.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por, nas suas alegações, o recorrente afirmar factos que o M.º Juiz *a quo* não estabeleceu, pelo que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Ouvido o recorrente sobre tal questão prévia veio dizer que os vícios invocados no tribunal *a quo* são os mesmos agora invocados, que o Pleno (!?) pode fazer apreciação das provas nos casos previstos no nº 2 do artigo 722º do Código de Processo Civil e que pode mandar baixar o processo para ampliação da matéria de facto.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O recurso vem interposto do despacho judicial que rejeitou liminarmente a oposição por os fundamentos invocados não se enquadrarem em nenhum dos previstos no artigo 204.º do Código de Procedimento e Processo Tributário em virtude de a recorrente pretender que se apreciasse a ilegalidade em concreto da liquidação.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente, tal como o fizera na petição inicial, que pagou na Alemanha imposto sobre os rendimentos aí obtidos por trabalho realizado (conclusões 1 e 2), que juntou o exigível "BESCHEID" (conclusão 4) e que tem domicílio fiscal na Alemanha (conclusão 12). Daí pretendia que fosse declarado erro material da declaração de rendimentos determinante da improcedência da execução e da anulação do acto tributário. Ora a apreciação da ilegalidade em concreto da liquidação só é admissível na oposição se não estiver assegurado meio judicial de impugnação. Como se refere expressamente no despacho recorrido, não só a recorrente podia impugnar a liquidação, como, em concreto, a impugnou. Assim sendo, não cabia nos fundamentos de oposição previstos no artigo 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário pelo que não poderia o M.º Juiz ordenar o prosseguimento da oposição, não merecendo por isso o despacho recorrido qualquer censura.

Se assim se não entendesse teria razão o Ministério Público quanto à incompetência em razão da hierarquia deste Tribunal para conhecer do recurso por nele o recorrente questionar matéria de facto. Todavia, tratando-se de um despacho liminar que não fixou quaisquer factos e não sendo estes necessários para a decisão de indeferimento da oposição, em termos de alegação, não há que conhecer desses factos pelo que se não declara a incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo ao contrário do parecer do Ministério Público.

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

Custas pelo recorrente, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2003. — Vítor Meira (relator) — *Branção de Pinho* — António Pimpão.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Contencioso Autárquico. Reclamação - artº 22º, nº 2, da Lei 1/87. Artº 30º da Lei 42/98. Caso julgado formal e material. Caso decidido ou resolvido. Princípios da estabilidade e segurança das relações jurídicas administrativas e tributárias.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Como resulta dos arts. 672 e 671 do CPCivil, a decisão que recaia sobre a relação processual tem força obrigatória apenas dentro do processo - caso julgado formal - e só a que incida sobre a relação material controvertida a tem "dentro e fora" - caso julgado material -, ainda que nos limites fixados pelos arts. 497º e segs. do mesmo diploma legal.*

- 2 — *A decisão que reconheceu a inimpugnabilidade judicial da liquidação, perante a existência de uma questão prévia que impedia o conhecimento do mérito - não haver a impugnante esgotado os meios de reacção perante os órgãos executivos autárquicos, nos termos do artº 22º, nº 2, da Lei 1/87, então em vigor - apenas tem força de caso julgado formal, isto é, dentro do respectivo processo, que já não fora dele.*
- 3 — *Todavia, tal não obsta, no caso, à existência de caso decidido ou resolvido: a liquidação então impugnada firma-se, como tal, na ordem jurídica, caducando definitivamente a possibilidade da sua impugnação.*
- 4 — *Pelo que não pode a liquidação ser de novo impugnada, sem necessidade de reclamação graciosa, face ao artº 30º da Lei 42/98 que a não prevê.*
- 5 — *Tese contrária constituiria clara afronta ao dito caso decidido ou resolvido, com inteira subversão dos princípios da estabilidade e segurança das relações jurídicas administrativas e tributárias, a que justamente aquele procura obviar.*

Recurso: 1356/03-30. Recorrentes: Oceanus Limited - Sucursal em Portugal e outro; Recorrida: Câmara Municipal do Porto; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por OCEANUS LIMITED-SUCURSAL EM PORTUGAL E CTT - CORREIOS DE PORTUGAL, S.A., da sentença do TT de 1ª Instância do Porto, proferida em 02ABR03, que absolveu a Fazenda Pública do pedido, na impugnação judicial que as mesmas propuseram contra a liquidação efectuada pela CMPorto, nos processos camarários ali identificados.

Fundamentou-se a decisão na procedência da excepção peremptória do caso julgado, já que os mesmos impugnantes haviam já deduzido impugnação judicial contra os mesmos actos e com os mesmos fundamentos, tendo-se ali decidido, com trânsito em julgado, estar-se perante "uma questão prévia que impede o conhecimento da decisão de mérito - inimpugnabilidade judicial do acto de liquidação - por não haver a impugnante esgotado os meios de reacção perante os órgãos executivos autárquicos ... faltando, assim, um pressuposto de procedência que torna ilegal a impugnação deduzida". "Destarte, uma vez que, na data em que os actos impugnados foram praticados, estava em vigor o artº 22º, nº 2, da Lei nº 1/87, aqueles só poderiam ser atacados pela via consagrada naquela disposição legal, sendo irrelevantes as alterações legislativas posteriormente introduzidas quanto à impugnabilidade dos actos praticados pelas autarquias" (artº 30º da Lei 42/98, de 06 Ago).

Os recorrentes formularam as seguintes conclusões:

1ª - A douda sentença recorrida julgou procedente a excepção do caso julgado, invocada pela Fazenda Pública, em virtude de existir já uma decisão transitada em julgado, proferida no processo nº 2/98 da 2ª Secção do 3º Juízo deste tribunal - cfr. texto nº 1;

2ª - Em 1997.11.27, as recorrentes deduziram impugnação judicial contra os actos de liquidação e cobrança de tributos exigidos pela

Câmara Municipal do Porto, no âmbito dos processos camarários nºs 18887/92-L-14, 24704/94-S-45 e 3083/96-E-44, no montante de 40.172.432\$00, 2.479.460\$00 e 1.325.700\$00, respectivamente (v. **Doc. 1, junto com a contestação**) - cfr. texto nº 1;

3ª - Por sentença deste douto Tribunal, de 1999.05.13, confirmada por acórdão do Tribunal Central Administrativo, de 2000.11.14, já transitado em julgado, foi decidido não se conhecer do mérito da impugnação, por se entender que a impugnação judicial de actos tributários das autarquias locais dependia de impugnação administrativa prévia ao abrigo do disposto no artº 22º, nº 2, da Lei 1/87, de 6 de Janeiro, que aprovou a Lei das Finanças Locais vigente à data da apresentação da impugnação - cfr. texto nºs 2 e 3;

4ª - As normas jurídicas que foram consideradas na referida decisão judicial e que impunham a reclamação ou recurso hierárquico necessário como condição processual para a impugnação judicial dos actos de liquidação, em análise, foram revogadas antes do início do presente processo, sendo a matéria em causa regulada actualmente pela Lei 42/98, de 6 de Agosto, que não estabelece a referida condição - cfr. texto nº 4;

5ª - A referida decisão judicial nunca poderia assim constituir actualmente caso julgado no presente processo, pois já não se verifica a condição, facto ou pressuposto que determinou o respectivo sentido (v. artº 673º do CPC, *in fine*) - cfr texto nº 4;

6ª - As decisões judiciais referidas, não constituem caso julgado na presente impugnação, pois apenas se pronunciaram sobre uma questão prévia processual, pelo que a sentença recorrida violou frontalmente o disposto nos arts. 672º e 673º do CPC - cfr. texto nº 5;

7ª - As referidas decisões judiciais versaram apenas sobre a relação processual ou adjectiva, não conhecendo nem decidindo sobre o mérito da causa, maxime da impugnação, constituindo, assim, caso julgado formal, pelo que a sua força obrigatória produz-se apenas dentro do processo em que foi proferida (v. arts. 672º e 673º do CPC) cfr. texto nº 5;

8ª - A decisão sobre a questão prévia suscitada, como meio de defesa -impugnabilidade administrativa prévia dos actos em causa -, vale apenas como caso julgado formal, não 2 constituindo caso julgado fora do processo em que foi proferido, tendo a douda sentença recorrida violado o disposto nos arts. 96º, nº 2, e 672º do CPC cfr. texto nº 6;

9ª. Ao contrário do decidido na aliás douda sentença recorrida, é manifesto que as referidas decisões judiciais não obstem ao prosseguimento da presente impugnação (v. art. 673º do CPC) - cfr. texto nºs 6 e 7.

NESTES TERMOS:

Deverá ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, ser revogada a douda sentença de 2003.04.02, com as legais consequências".

E contra-alegou a C.M.Porto, pugnando pela confirmação da sentença recorrida, uma vez que "não é a lei vigente à data da apresentação da impugnação que importa ao caso, mas a lei vigente à data das liquidações que se pretendem impugnar", devendo aplicar-se o artº 22º, nº 2, da Lei 1/87, de 06JAN já que as liquidações, ora impugnadas se reportam aos anos de 1994, 1995 e 1996, havendo "que ter em conta, que o direito de reclamação, enquanto direito

subjectivo público da recorrente, nasceu na sua esfera jurídica logo que o acto de liquidação lhe foi notificado” pelo que “quer o seu regime de impugnação quer o prazo de exercício de tal direito regem-se pela lei que então estava em vigor ...”, como se decidiu no Ac. do STA, de 20-11-02, rec. 1151/02. Assim, com o prazo de reclamação esgotado, converteu-se em caso resolvido a liquidação efectuada, “caducando o direito de a impugnar judicialmente”, não podendo consequentemente “fazer renascer na esfera jurídica da impugnante, um direito extinto por lei,” contrariando “os princípios e a estabilidade e segurança dos efeitos jurídicos.”

O Ex.^{mo} Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, uma vez que, embora a primeira decisão não forme caso julgado material (artº 671, nº 1 do CPCivil) pois que se não pronuncia sobre a relação material controvertida, todavia “expressa um juízo implícito de reconhecimento da extinção do direito na esfera jurídica dos impugnantes, em consequência do decurso do prazo peremptório de caducidade do direito de acção, sem dedução da impugnação judicial com observância dos respectivos pressupostos legais (artº 145º, nº 3, do CPC)” , não podendo assim a nova legislação “fazer renascer um direito definitivamente extinto por referência às liquidações impugnadas”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

a) As impugnantes instauraram impugnação judicial contra a Câmara Municipal do Porto e referentes às liquidações aqui impugnadas a qual correu termos sob o nº 2/98 da 2ª Secção do 3º Juízo deste Tribunal, julgada improcedente por decisão de 13-05-1999, confirmada por Acórdão do Tribunal Central Administrativo de 14-11-2000, relativamente ao qual acordaram os juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo não haver oposição de julgados, tudo conforme decisões cujas cópias constam de folhas 181 a 195 e aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

b) Aquela acção foi instaurada com base na petição inicial cuja cópia consta de folhas 78 a 85 e que aqui se dão por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais.

c) Relativamente às liquidações aqui impugnadas foi dada como provada a matéria de facto constante do Acórdão cuja cópia consta de folhas 187 a 191 e que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais.”

Vejam, pois:

Há que reconhecer, desde já, que os impugnantes explanaram, correcta e proficientemente - mas em abstracto - a problemática do caso julgado formal e material - arts. 672º e 671º do CPCivil.

Na verdade, como ali se explicita claramente, a decisão que recai sobre a relação processual tem força obrigatória, apenas, dentro do processo - caso julgado formal - e só a que incida sobre a relação material controvertida a tem “dentro e fora” dele, - caso julgado material - ainda que “nos limites fixados pelos arts. 497 e seguintes” do mesmo diploma legal.

Neste último ponto, não há, todavia, qualquer problema pois nenhuma controvérsia se gera quanto a serem os mesmos os sujeitos, o pedido e a causa de pedir, com o conteúdo expresso no seu artº 498º

No caso, a primeira decisão versou efectivamente sobre a relação processual, nos preditos termos: reconheceu-se a inimpugnabilidade

judicial da liquidação, perante a existência de uma questão prévia que impedia o conhecimento do mérito: não haver a impugnante esgotado os meios de reacção perante os órgãos executivos autárquicos, nos termos do artº 22º, nº 2, da Lei/1/87, então em vigor.

Não se lhe pode, pois, reconhecer alcance de caso julgado material.

Todavia, no ponto, uma outra problemática há que equacionar e que os recorrentes totalmente olvidam.

Referimo-nos ao chamado caso decidido ou resolvido, próprio do contencioso administrativo.

Que é ferido de morte pela nova impugnação judicial.

É que os actos contenciosamente impugnados não são nulos mas meramente anuláveis.

Na verdade, nem o artº 88º, nº 1, al. c), do Dec-Lei 100/84, de 29-03 nem o nº 4 do artº 1 da Lei 1/87, de 6 JAN, aplicável ao caso, estabelecem a nulidade dos actos de liquidação dos tributos ai referidos mas, antes, a nulidade das deliberações que determinam o seu lançamento.

”No domínio do contencioso tributário, a nulidade ou mesmo a inexistência de norma em que se baseie um acto de liquidação não implica a nulidade deste, gerando apenas uma situação de ilegalidade abstracta da liquidação, com o regime que resulta da al. a) do nº 1 do artº 286º do CPT (aplicável ao caso).

Assim, a serem nulas as deliberações camarárias que prevêm o lançamento dos tributos liquidados pelos actos impugnados, estes enfermarão da ilegalidade abstracta que ... poderia ser invocada até ao termo do prazo de oposição, se tivesse tido lugar a cobrança coerciva.

Tendo havido pagamento voluntário, a impugnação dos actos referidos apenas poderia ter lugar de acordo com o regime legal de impugnação de actos anuláveis que, no caso, era a impugnação administrativa ...”

Cfr. o Ac. do STA de 02Mai01, in *Acds. Douts.* 484-492.

E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, com relação a acto que aplique norma inconstitucional, como resulta do mesmo aresto.

Assim “os actos administrativos de liquidação e cobrança de imposto ou taxa com fundamento em deliberação nula só são nulos se ofenderem o conteúdo essencial de um direito fundamental -al. d) nº 2 do artº 133 do Código do Procedimento Administrativo - o que não é o caso em que apenas se viola o principio da legalidade tributária”.

Cfr. o Ac. do Plenário do STA, de 30-05-01, Rec. 22.251.

Pelo que, decidida, na primeira impugnação, a inimpugnabilidade da liquidação por falta da competente reclamação graciosa, a liquidação firmou-se na ordem jurídica como caso decidido ou resolvido, implicando, de modo definitivo, a caducidade do direito de impugnar, não mais podendo ser posta em causa.

Como se escreveu no Ac. deste STA, de 20-11-02, Rec. 1151/02, em hipótese algo semelhante - caducidade do direito de impugnar - há que relevar “o momento em que se constitui ou pode ser exercido o efeito jurídico substantivo e esse existe, pelo menos, uma vez efectuada a liquidação da taxa e notificada a mesma ao contribuinte”, como direito subjectivo público desta.

Esgotado o prazo da reclamação, converteu-se “em caso resolvido a liquidação efectuada, caducando o direito de a impugnar judicialmente.”

Pelo que a alteração da legislação não o pode ressuscitar ou fazer ressurgir: com a primeira decisão, tal direito extinguiu-se definitivamente.

Como argutamente refere o MP, aquela "exprime um juízo implícito de reconhecimento da extinção do direito na esfera jurídica dos impugnantes, em consequência do decurso do prazo peremptório de caducidade do direito de acção, sem dedução de impugnação judicial com observância dos respectivos pressupostos legais".

A tese dos recorrentes subverte completamente os princípios da estabilidade e segurança das relações jurídicas administrativas e tributárias, subversão a que justamente a doutrina do caso decidido ou resolvido procura obviar.

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 70%.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos (não levados ao probatório) é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.

II — Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decisum.

Recurso n.º 1360/03-30, em que são recorrente a Fazenda Pública e Recorrido Félix Damiano Rites, e de que foi Relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **FÉLIX DAMIÃO RITES**, identificado nos autos, opôs-se, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo, a uma execução fiscal que contra ele reverteu.

O M.^{mo} Juiz daquele Tribunal julgou a procedente.

Inconformada, a **FAZENDA PÚBLICA** trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Apresentou as pertinentes alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso versa matéria de facto, pelo que este Supremo Tribunal é hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

O recorrente concorda, pedindo a remessa dos autos ao TCA. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide arts. 101º e 102º do C. P. Civil, 45º do CPT, 5º do ETAF, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o art. 32º, al. b), do ETAF:

«Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

(...).

b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito.»

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no art. 41º, n.º 1, al. a), do ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Vejamos então.

Escreveu o EPGA no seu douto parecer:

“A 5ª conclusão das alegações de recurso enuncia factos não incluídos na fundamentação fáctica da decisão recorrida, sujeitos à formulação de um juízo pelo tribunal, expresso no binómio provado/não provado, independentemente da sua relevância para a decisão da causa: período em que foram efectuadas as liquidações de onde emergiram as dívidas exequendas; período de exercício pelo oponente da gestão de bens e direitos do seu mandatário, no interesse e por conta dele.”

Vejamos então.

A conclusão referida é do seguinte teor:

“As dívidas em causa foram constituídas por liquidações ocorridas após a entrada em vigor do artigo 14º-A citado, muito embora resultem de factos tributários anteriores àquela vigência, e no período em que o oponente exerceu a gestão de bens ou direitos do seu mandatário, no interesse e por conta dele.”

Pois bem.

Estamos realmente perante afirmações de facto, nomeadamente quando o recorrente faz alusão ao “período em que o oponente exerceu a gestão de bens ou direitos do seu mandatário, no interesse e por conta dele”.

Por outro lado, o probatório da sentença não faz qualquer referência a tais factos.

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. E que o Tribunal *ad quem* define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o Tribunal Central Administrativo, face aos normativos legais atrás citados.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto.

Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Após trânsito em julgado da presente decisão, remetam-se os autos ao TCA.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queirós*.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Fundamentação da sentença. Exame crítico das provas. Nulidade. CIRC - Artº 22. Subsídios não destinados à exploração.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os arts. 142º nº 2, do CPT e 123º do CPPT dispõem dever o juiz fundamentar a decisão de facto e o artº 659º nº 2, do CPCivil inclui, na fundamentação, o exame crítico das provas.*
- 2 — *Tal fundamentação deve consistir na indicação dos elementos de prova que foram utilizados para formar a convicção do juiz e na sua apreciação crítica, de forma a ser possível conhecer as razões por que se decidiu em determinado sentido e não noutro pelo que, quando ela não for minimamente elucidativa das razões que levaram a decidir como se decidiu, estar-se-á perante uma nulidade de falta de fundamentação.*
- 3 — *É suficiente, para o efeito, em termos de fundamentação da sentença, a menção, na mesma, de que "a convicção do tribunal se baseou nos documentos juntos aos autos e no depoimento das testemunhas inquiridas" se aqueles foram juntos pela impugnante que suscitou a nulidade e estas foram pela mesma arroladas depondo sobre factos por si alegados, que foram tidos por provados; e sem que exista qualquer divergência probatória.*
- 4 — *Os subsídios concedidos pelo Estado, ao abrigo do sistema de incentivos - SINPEDIP - nos termos do Dec-Lei 483-D/88,*

de 28Dez, que se destinam a ser aplicados em activo corpóreo ou incorpóreo, devem ter o tratamento fiscal previsto no artº 22º do CIRC.

Recurso n.º 1471/03-30, em que são recorrente EDI Empresa de Investigação e Desenvolvimento de Electrónica, e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.º Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por EID - Empresa de Investigação e Desenvolvimento de Electrónica, SA, do aresto do TCA, proferido em 03-04-08, que negou provimento ao recurso que a mesma interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de IRC de 1989.

Fundamentou-se a decisão ora recorrida, em que a violação, por omissão, da imposição legal do exame crítico das provas, a que se refere o arts. 659 do CPCivil, não constitui nenhuma das nulidades previstas nos arts. 125º, nº 1, do CPPT e 142º, nº 2, do CPT, ainda que possa redundar "num vício susceptível de importar a revogação da decisão que dele padeça mas apenas nos casos em que possa contender com a delimitação do quadro factual que serve de suporte à pretensão da recorrente e ao respectivo enquadramento jurídico, o que não é a hipótese dos autos, atenta a razão de ser da exigência legal da fundamentação da sentença já que a matéria de facto em causa que os subsídios em questão eram afectos a projectos certos e determinados - é inquestionável face aos depoimentos das testemunhas apresentadas pela própria impugnante, corroborando, assim, a sua tese pelo que em nada se dificulta a compreensão, pela mesma, daquela razão de ser; em que a questão da aplicação do artº 23º do CCI é nova, não podendo o TCA dela conhecer uma vez que "não é de conhecimento officioso e não foi colocada à apreciação do tribunal recorrido"; e, finalmente, que é aplicável o artº 22º do CIRC - e não o seu artº 19º - uma vez que "tal, normativo tem de ser visto em consonância com o princípio-regra vigente da tributação do rendimento acréscimo, em geral, e com o preceituado no artº 20º, n.º 1, al. h), do CIRC, em particular, e, por força do qual são tributáveis os subsídios ou subvenções destinados à exploração", havendo apenas que atender ao destino - que não à exploração - respectivo: "destinando-se os subsídios em questão, à realização de determinados projectos, significa que, com tais atribuições patrimoniais, se visou a realização dos necessários investimentos à respectiva concretização; por outro lado, sendo os projectos, em questão, da propriedade da recorrente, correspondendo ao exercício da actividade para que se constituiu, não deixam de constituir parte do respectivo activo", em tal linha de orientação dispondo o artº 25º do Dec-Lei nº 483-D/88 de 28-12, ao consagrar "a necessidade de tais subsídios serem integrados no capital social".

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"A) O Acórdão recorrido viola os artigos 659º, nº 3, *in fine* do CPC, *ex vi* do artigo 2º, al. d) da LGT e 142º, nº 2, do CPT, pois confirma a Doutra sentença recorrida, que não fundamentou de forma clara, inequívoca e suficiente, como lhe é exigível, a decisão proferida.

B) O Douro acórdão recorrido não se pronunciou sobre a aplicação do artigo 23º do CCI alegadamente por se tratar de matéria nova não alegada na petição inicial, o que não se confirma tendo a recorrente provado que houve omissão de pronúncia. O Douro acórdão recorrido violou o disposto nos artigos 660º, 676º, 680º e 690º do CPC aplicável por força do artigo 2º da LGT e CPPT.

C) O Douro acórdão recorrido viola o disposto no artigo 19º do CIRC pois aplica o artigo 22º do CIRC, com fundamento em pressupostos errados, que não correspondem à factualidade apurada e, em resultado da factualidade apurada, ficou provado que se trata de obras de carácter plurianual e que os subsídios, contabilizados por projecto, não tinham como destino a incorporação no activo corpóreo portanto não enquadrável no disposto no artigo 22º do CIRC.

Nestes termos e nos de mais de direito, deve o presente recurso ser julgado totalmente procedente por provado, com a consequente revogação do duto Acórdão recorrido, por violação do disposto nos artigos 659º, nº 3, *in fine* do CPC, *ex vi* do artigo 2º, al. d), da LGT e 142º, nº 2, do CPT 23º do CCI, 660º, 676º, 680º e 690º do aplicável por força do artigo 2º da LGT e CPPT e artigo 19º do CIRC, com a consequente anulação da liquidação adicional impugnada.”

A Fazenda pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por se não verificar a alegada omissão de pronúncia pois se tratava de questão nova para o TCA já que ela não foi para este alegada, sendo que, “quanto ao mérito, no acórdão recorrido fez-se boa interpretação da lei, pois que o âmbito do artº 19º do CIRC é geral e o do artº 22º refere-se, exclusivamente, a subsídios ou subvenções não destinadas à exploração, que é o caso dos autos, como resulta da matéria de facto estabelecida”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

A). Foi liquidado à ora impugnante o IRC de esc., 10.968.449\$00, relativo ao exercício de 1989, por correcção da declaração modelo 22 entregue onde foram acrescidos esc.: 15.276. 983\$00.

B). O imposto em causa tinha como data limite do seu pagamento 4/4/94 e a p.i. deu entrada em 22/4/94.

C). O acréscimo à matéria colectável referido em 1º, - [Leia-se A).], foi apurado com base na informação efectuada pelo Núcleo de Fiscalização de empresas da Direcção de Finanças de Setúbal, em virtude da tal importância, constituída por subsídios atribuídos pelo Ministério da Indústria e Comércio, à ora impugnante, a fundo perdido e para apoiar projectos no âmbito da investigação, desenvolvimento e demonstração, haver sido excluída da tributação e não mencionada da declaração modelo 22.

D). A ora impugnante individualizava os projectos supra, tanto na contabilidade geral, como na analítica, correspondendo a cada projecto uma conta onde são imputados os custos no fim de cada exercício.

E). Os subsídios supra foram contabilizados em “Reservas Especiais”.

F). No final do exercício os custos são reflectidos na demonstração de resultados através de amortizações praticadas e os subsídios referidos não são considerados em termos de proveito.

G). Os subsídios eram concedidos para certos projectos, sendo contabilizados projecto a projecto.”

Vejamos, pois:

Assim, quanto à invocada nulidade por omissão de pronúncia:

Efectivamente, a recorrente, alegou, na petição inicial, como pretende, a violação do artº 23º do CCI - cfr., máxime, o seu artº 38º.

Todavia, a 1ª Inst. não conheceu dela e a recorrente não suscitou, perante o TCA, a correspondente nulidade: arts. 668º nº 1, al. d), do CPCivil e 144º do CPT, não sendo a questão de conhecimento oficioso.

Pelo que, para o TCA, se tratava efectivamente de questão nova que, como tal, lhe não cumpria apreciar pelo que não cometeu a dita nulidade.

Quanto à falta ou insuficiência de fundamentação:

A sentença com data de 8-10-99, fixou o respectivo probatório, exarando, *in fine*, que a convicção do tribunal se baseou nos documentos juntos aos autos e no depoimento das testemunhas inquiridas.

O artº 142º, nº 2, do CPT dispunha dever o juiz discriminar a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões e identicamente dispõe, ora, o artº 123º do CPPT que revogou aquele diploma legal.

Por sua vez, o artº 659º nº 2, do CPCivil preceitua que, na fundamentação da sentença, o juiz deve fazer “o exame crítico das provas de que lhe cumpre conhecer”.

“A fundamentação deve consistir na indicação dos elementos de prova que foram utilizados para formar a convicção do juiz e na sua apreciação critica, de forma a ser possível conhecer as razões por que se decidiu no sentido decidido e não noutro”.

“Com efeito, a fundamentação destina-se a esclarecer as partes, primordialmente a que tiver ficado vencida, sobre os motivos da decisão, não só para ficar convencida de que não tem razão, mas também porque o conhecimento daqueles é necessário ou, pelo menos, conveniente para poder impugnar eficazmente a decisão em recurso ou arguir nulidades, designadamente a derivada de eventual contradição entre os fundamentos e a decisão.

Por isso, quando a fundamentação não for minimamente elucidativa das razões que levaram a decidir como se decidiu, deverá entender-se que se está perante uma nulidade por falta de fundamentação”.

Cfr. Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 4ª edição, pág. 538, nota 7, e 562, nota 7, e o Ac. do STA de 29-05-02, Rec. 228/02.

Como referem A. Sousa e J. Paixão, *CPT Anotado*, 3ª edição, pág. 321: “... a decisão relativa à matéria de facto tem de ser fundamentada, o que implica que o juiz especifique concretamente os meios de prova, que serviram de suporte à fixação da factualidade provada e não provada”.

São o que Alberto dos Reis, *CPC Anotado*, Vol. V pág. 139, designa por “razões práticas” da fundamentação, derivadas da sua “razão substancial”: “a sentença deve representar a adaptação da vontade abstracta da lei ao caso particular submetido à apreciação do juiz; ao comando geral e abstracto da lei, o magistrado substitui um comando particular e concreto” cumprindo-lhe “demonstrar que a solução dada ao caso é legal e justa ou, por outras palavras, que é a emanção correcta da vontade da lei”.

Quanto ao “exame crítico das provas”, deve consubstanciar-se no esclarecimento dos elementos probatórios que levaram a decidir a matéria de facto em determinado sentido e não de outra forma e, sobretudo no caso de elementos que apontem em sentidos divergentes, as razões por que foi dada prevalência a uns sobre outros.

Ora, no ponto, a sentença, como se disse, afirmou basear-se a convicção do tribunal, "nos documentos juntos aos autos e no depoimento das testemunhas inquiridas".

E, ao contrário do que pretende a recorrente, tal fundamentação deve ter-se por inteiramente clara, inequívoca e suficiente.

Na verdade, e desde logo, quanto aos documentos, eles foram juntos pela impugnante ao articulado inicial pelo que são obviamente do seu conhecimento, tanto material como intelectual.

Aliás, quanto a eles e como escreve Alberto dos Reis, in *cit.* pag. 33, a pouco se reduz tal exame crítico.

"Como é plena a força probatória dos documentos, pouco mais terá o juiz de fazer do que registar os factos cobertos por esse meio de prova".

E quanto aos demais documentos, eles estão perfeitamente individualizados no próprio probatório: cfr. al. B) - informação do núcleo de Fiscalização de Empresas da Direcção de Finanças de Setúbal.

Quanto à prova testemunhal, a sentença acolhe, sem qualquer alteração, a versão referida pelas testemunhas, também apresentadas pela impugnante, essencialmente que os subsídios em questão eram destinados a projectos certos e determinados, devidamente discriminados na contabilidade em "Reservas Especiais" - cf. als. D) e segs.

Não havendo, pois, qualquer divergência quanto a tais testemunhos, era suficiente a mera remissão para os respectivos depoimentos.

É, pois, de reconhecer que a recorrente não consegue apontar à sentença qualquer falta de clareza ou, muito menos, qualquer equívocidade ou insuficiência.

Aliás, como escreve Alberto dos Reis, in *cit.* pág. 141, "não é causa de nulidade da sentença a circunstância de o juiz ter deixado de fazer o exame crítico das provas de que lhe competia conhecer", pese o disposto no dito artº 659º do CPCivil, pois "se o não fizer, a sentença é defeituosa mas não é nula, contanto que nela se indiquem os factos que o juiz teve como provados e sobre os quais assentou a sua decisão".

Quanto ao mais:

A questão, no ponto, é a da integração dos subsídios em causa nos arts. 19º ou 22º do CIRC.

O primeiro reporta-se às "obras de carácter plurianual" ou seja, "obras cujo ciclo de produção ou tempo de construção seja superior a um ano".

E o segundo aos "subsídios ou subvenções não destinados à exploração", "designadamente aos subsídios ou subvenções de equipamento".

Dispondo os dois sobre os critérios e modos de inclusão no lucro tributável, por modo que o artº 22º surge nitidamente como norma especial relativamente ao artº 19º pois que tais subsídios também têm carácter plurianual, não se esgotando num único exercício.

E, harmonicamente, o artº 20 nº 1, al. h), considera proveitos ou ganhos, designadamente os subsídios ou subvenções de exploração.

Todavia, e mau grado a sua natureza, também aqueles outros se incluem no lucro tributável.

Isto, dentro da concepção do chamado rendimento - acréscimo - por contra-posição ao rendimento produto -, que caracteriza os novos impostos sobre o rendimento, presidindo, ora, em geral, à fiscalidade.

Cfr. Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, 1993, pág. 170 e Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos, *CIRC Anotado*, 3ª edição pág. 231.

Ainda que tal acréscimo patrimonial se não reflecta na conta de resultados, antes integrando a Conta de Reserva Especial a que se refere o artº 25º do Dec-Lei 483-D/88, de 28 Dez.

O preâmbulo deste diploma legal, acentua que a aprovação pela CEE do Programa Especial para o Desenvolvimento da indústria Portuguesa (PEDIP) "veio constatar a necessidade urgente de adaptação estrutural da indústria nacional às novas condições de mercado que decorreram da integração plena de Portugal na CEE e ao ainda maior esforço de competitividade que lhe irá ser exigido pela criação do mercado único europeu", sendo que "veio permitir a disponibilização de verbas que, complementando o esforço feito ao nível do Orçamento do Estado, possibilitam ao Governo Português a elaboração de um conjunto de programas de acção cujo objectivo último é o de criar as condições para que a indústria portuguesa atinja níveis de competitividade que lhe potenciem a capacidade de integração harmónica no grande mercado que se perspectiva para 1992".

Para o efeito, criou uma série de incentivos financeiros, tendo "por objectivo o fortalecimento da estrutura produtiva e da base tecnológica industrial incentivando a inovação e a modernização das empresas industriais, designadamente através da elevação dos níveis de qualidade eficiência e grau de competitividade das mesmas ..." - artº 1º nº 2.

Têm, assim, a natureza de apoios financeiros na vertente de projectos de investimento em aquisição e desenvolvimento de tecnologia, em inovação e modernização e investimentos pontuais em equipamento.

Assumindo "a forma de uma subvenção financeira, a fundo perdido, determinada pela aplicação de uma percentagem sobre a totalidade das aplicações relevantes relacionadas com o projecto" - artº 3 -, tratando-se, pois, de participações financeiras directas.

Formalizado o respectivo processo de candidatura, este é analisado pelo IAPMEI - artº 20º - competindo a decisão final ao Ministro da Indústria e Energia ou ao Conselho de Administração daquela primeira entidade - artº 21º - e, havendo lugar à concessão dos incentivos, é formalizado um contrato - "contrato de concessão de incentivos" - artº 22º -, previamente homologado pelo mesmo ministro, entre o IAPMEI e o promotor do projecto, "do qual constarão, para além do montante máximo das participações financeiras concedidas, os objectivos do projecto e as obrigações dos beneficiários".

O artº 23º dispõe sobre o pagamento dos incentivos, a efectuar pelo mesmo IAPMEI, após a realização do projecto, mediante apresentação das cópias dos documentos justificativos das despesas ... artº 21º.

Estabelece-se, ainda, como se disse - artº 25º - que os montantes dos subsídios são contabilizados numa conta de reserva especial da empresa, não susceptível de distribuição e que a sua integração no respectivo capital social apenas pode ser efectuada após a ocorrência de três exercícios contabilísticos completos, contados, a partir do final do contrato referido no artº 22º.

Qual, então o tratamento fiscal dos subsídios destinados a programas de investigação e desenvolvimento?

Como atrás se referiu, os subsídios em causa têm a natureza de subsídios ao investimento, estando, assim, directamente ligados ao activo corpóreo ou incorpóreo respectivo.

Sendo hoje entendimento generalizado, tanto contabilística como fiscalmente, que tais subsídios constituem proveitos ou ganhos, à me-

da contabilização como custos das respectivas despesas de investimento, ou seja, à medida que forem sendo feitas as amortizações e reintegrações dos correspondentes bens de investimento.

Concretizam, assim, necessariamente, uma componente do lucro tributável.

Aliás, o dito artº 22º apenas estabelece as regras, em termos do princípio da especialização dos exercícios, da sua inclusão naquele, como logo literalmente dele resulta.

E, em termos idênticos, mutatis mutandis, se pode entender o disposto no dito artº 19º.

O artº 22º constitui, todavia, como se disse, uma norma especial, por referência a este último normativo, abrangendo os subsídios ou subvenções não destinados à exploração.

Peto que deve entender-se englobar os subsídios em causa.

Sendo que não aproveita à recorrente o despacho do SEASEAO, de 11JUN92, nº par 75/92 "como doutrina actual da Administração" in Base de dados "Inforfisco" e C.T.F., nº 367 págs. 222 e segs., que a recorrente explicita nos termos seguintes: "nas situações muito excepcionais de se utilizar um regime contabilístico fiscal de consideração dos custos e proveitos ligados a um projecto de investigação e desenvolvimento por ciclo de produção ... a solução mais razoável parece ser a de que os subsídios sejam considerados apenas no apuramento do resultado final do projecto na altura em que os custos acumulados deste - incluindo as reintegrações e amortizações dos bens utilizados na investigação e desenvolvimento - são levados a resultados por virtude do seu inêxito ou na altura em que se apura o ganho obtido na venda do produto, sistema ou processo resultante do projecto, no caso deste ter sucesso".

E que tal doutrina da Administração Fiscal, como no mesmo despacho explicitamente se refere e a recorrente omite, "estará dependente do tratamento que for dado às correspondentes reintegrações e amortizações" aplicando-se apenas "sendo estas acumuladas como custos ao projecto-tipo "obras em curso" - não influenciando, por isso, o resultado líquido do exercício em que são praticados".

Ora, como resulta do probatório, embora a recorrente individualizasse os projectos, tanto na contabilidade geral, como na analítica, correspondendo, a cada projecto, uma conta de "reservas especiais" onde são imputados os custos no fim de cada exercício, todavia, no final deste, os custos são reflectidos na demonstração de resultados através de amortizações praticadas e os subsídios referidos não são considerados em termos de proveito".

Quer dizer, tais custos influenciavam o resultado líquido do exercício em que eram praticados pelo que é razoável, nos preditos termos, que os subsídios que lhes correspondem sejam considerados desde logo uma componente positiva do lucro, conduzindo, em termos líquidos, a um resultado e, conseqüentemente, a uma tributação.

Assim, tendo a recorrente reflectido, nos resultados do exercício, tais reintegrações e amortizações, sem que tivesse efectuado qualquer "capitalização", os subsídios devem ser considerados como proveito do mesmo exercício - sem que venha posta em causa a respectiva proporção.

Aliás, concretizando a alegada doutrina da Administração Fiscal, com respeito aos subsídios concedidos pelo Estado ao abrigo do sistema de incentivos SINPEDIP (Dec-Lei 483-D/88) que se destinam a ser aplicados em activo corpóreo ou incorpóreo - no sentido de que "devem ter o tratamento fiscal previsto no nº 1 do artº 22º do CIRC" - pode ver-se o despacho SBDG, de 13/3/89 in CIRC, *cit.*, pág. 232.

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 60%.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos (não levados ao probatório) é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.

II — Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decisum.

Rec. n.º 1487/03. Recorrente: SUMINHO — Sociedade Distribuidora de Sumos e Bebidas do Minho, Ld.ª; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 — **SUMINHO — Sociedade Distribuidora de Sumos e Bebidas do Minho, Ld.ª**, identificada nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga, a fixação da matéria colectável, referente ao IRC de 1996.

O M.ºmº Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente, por caducidade do direito de impugnar.

Inconformado, o impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Apresentou as pertinentes alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso versa matéria de facto, pelo que este Supremo Tribunal é hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

O recorrente concorda, pedindo a remessa dos autos ao TCA. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.ºmº Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide artigos 101.º e 102.º do C. P. Civil, 45.º do CPT, 5.º do ETAF e 2.º e 3.º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o art. 32.º, alínea b), do ETAF:

“Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

(. . .);

“b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito.”

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no art. 41.º, nº 1, alínea a), do ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Vejamos então.

Escreveu o EPGA no seu douto parecer:

“A recorrente funda o seu recurso em matéria de facto, sendo que o M.º Juiz *a quo* não estabeleceu nenhuma.”

Vejamos então.

É óbvio que o recorrente nas extensas conclusões das suas alegações de recurso, versa inúmeros factos, de que pretende extrair conclusões jurídicas.

O M.º Juiz *a quo*, apesar de não fixar o probatório, apenas assentou num facto, ao escrever:

“Ao requerer a *notificação desses elementos apenas pelo requerimento de 18/07/01*, a impugnante excedeu largamente esse prazo”.

Pois bem.

É evidente que a um facto apresentado pelo Sr. Juiz o recorrente centra as suas divergências em abundante matéria de facto que não colhe eco na sentença recorrida.

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. E que o Tribunal *ad quem* define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o Tribunal Central Administrativo, face aos normativos legais atrás citados.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 150 e a procuradoria em 5 %.

Após trânsito em julgado da presente decisão, remetam-se os autos ao TCA.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queirós*.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2003.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

A Secção de Contencioso Tributário do STA é absolutamente incompetente em razão da hierarquia, se o recurso para ele interposto, per saltum, da sentença da 1ª instância, não tiver como fundamento exclusivo, matéria de direito - artº 32º, nº 1, al. b), do ETAF.

Recurso n.º 1488/03, RECORRENTE: RN CONTAS-SERV. DE GESTÃO CONTABILIDADE, L.da; RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA; RELATOR: Ex.º Juiz Cons.º DR. BRANDÃO DE PINHO.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por RN CONTAS - SERVIÇOS DE GESTÃO E CONTABILIDADE, LDª, da sentença do T.T de 1ª Instância de Lisboa, proferida em 11-03-03 que julgou improcedente a oposição pela mesma deduzida contra a execução fiscal n.º 3271-99/102.808.1, do Serviço de Finanças de Lisboa - 13.º, para cobrança de Contribuições à Segurança Social.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1º Para garantia da dívida exequenda foi penhorado o direito ao trespassse e arrendamento da loja, Rua C, n.º 28 conforme certidão do correspondente Auto de Penhora (doc. n.º 1);

2º O indeferimento do pedido de dispensa temporária do pagamento de contribuições à Segurança Social por alegadamente não se verificar o requisito, constante da alínea c) do nº 1 do artº 5º do D.L. nº 89/95, de 6 de Maio, afigura-se destituído de razão;

3º Encontra-se assegurado o alegado crédito do Exequente, pelo que deverá a execução ficar suspensa até à decisão do pleito, o que significa até à decisão do presente recurso, ou mais precisamente até ao trânsito em julgado desta decisão;

4º Não obstante o número de trabalhadores ao serviço da recorrente não ser superior quando comparado com o número do último mês do ano civil anterior, encontra-se preenchida a referida condição para a atribuição do direito à dispensa de pagamento de contribuições para a segurança social, porquanto, antes mesmo de ter sido requerido o referido incentivo, houve um trabalhador que rescindiu sem justa causa o contrato de trabalho celebrado com a Recorrente;

5º a decisão que indeferiu a concessão do incentivo estipulado no D.L. 89/95, de 6 de Maio violou a lei; portanto, na realidade, a recorrente preenchia os requisitos legais necessários para que o direito lhe fosse atribuído;

6º Dever-se-á optar por uma interpretação alargada dos fundamentos da oposição, enunciados no artº. 204º do C.P.P.T., por forma a permitir que este meio processual possa desempenhar de forma cabal a sua função, que é a de obstar a execução;

7º Se a decisão de indeferimento do pedido de dispensa temporária de pagamento de contribuições do C.R.S.S. de Lisboa e Vale do Tejo que deu origem à exigibilidade das contribuições constantes da certidão de dívida, está ferida de ilegalidade, então os montantes em causa não são devidos;

8º embora do ponto de vista puramente formal, o título executivo que serve de base à execução seja válido, e portanto tenha força executiva, no entanto, a quantia exequenda não se mostra exigível, pelo que é necessário que o executado disponha nesta sede de um meio de se opor à execução, independentemente de previamente ter ou não tido oportunidade de reagir contra a ilegalidade do acto;

9º Sendo a oposição fiscal o único meio que, na pendência do processo executivo, o executado dispõe para se opor à execução, não se deve considerar que está impedido de o utilizar para o efeito, em virtude do enunciado de fundamentos constante do artº 204º do C.P.P.T.

10º É preferível proceder a uma interpretação alargada dos fundamentos da oposição, por forma a contemplar a inexistência da dívida exequenda, do que a execução vingar assente num título executivo desprovido de total validade mas com força executiva formal ou aparente, por não ser possível recorrer à figura da oposição fiscal para obstar a execução em curso

11º Deverá a sentença proferida pelo tribunal a quo ser revogada, uma vez que a decisão do C.R.S.S. que indeferiu o pedido de concessão dos incentivos contemplados no D.L. 89/95, de 6 de Maio, constitui uma ilegalidade, e, como tal a quantia exequenda não se mostra devida, podendo esta situação consubstanciar fundamento legítimo para dedução de oposição à execução;

12º Pela consulta dos presentes autos, tomou a Recorrente conhecimento de que deles constava que não havia procedido ao pagamento da taxa de justiça a que estava obrigada, pelo que, uma vez que tal informação não correspondia à realidade, procedeu, em 14 de Março de 2002, à junção ao processo do original da guia (doc. nº 3);

13º Deverá a sentença recorrida ser revogada e, em consequência, não incorrer a Recorrente no pagamento de qualquer multa, por ter satisfeito em devido tempo o pagamento da taxa de justiça inicial.

Em tais termos,

Deve em primeiro lugar ser atribuído efeito suspensivo ao presente recurso, e, em segundo lugar, ser revogada a sentença recorrida nos termos acima expostos”.

O Ex.^{mo} magistrado do MP, no seu parecer, excepcionou, todavia, a incompetência deste tribunal, em razão da hierarquia, por o recurso não versar apenas matéria de direito, atento o vertido nas preditas conclusões 1.^a, 2.^a e 4.^a.

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

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

Na verdade, a recorrente refere - cfr. conclusão 2.^a - que o pedido de dispensa temporária do pagamento de contribuições à Segurança Social foi indeferido por alegadamente não se verificar o requisito constante da al. c) do nº 1 ao artº 5º do Dec-Lei 89/95, de 6-5, pois - conclusão 4.^a - ”não obstante o número de trabalhadores, ao serviço da recorrente, não ser superior quando comparado com o

número do último mês do ano civil anterior”, ”houve um trabalhador que rescindiu, sem justa causa, o contrato de trabalho celebrado com a recorrente”, ”antes mesmo de ter sido requerido o referido incentivo”.

Matéria factual que não consta da decisão recorrida.

E a respectiva relevância, ou não, para a justa decisão da causa, não pode ser equacionada para definir o tribunal competente, antes há-de ser este, como tal, a apreciá-la.

Como é jurisprudência constante e uniforme deste tribunal, porque a sua competência se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*, é indiferente, para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso.

Sendo que, como é jurisprudência do STA, versa matéria de facto o recurso em que se apontam factos que a decisão recorrida não fixou.

Cfr. os Acds. de 01-03-00 Rec. 24.552, 23-02-00 Rec.s 24.277 e 24.162, 16-02-00 Rec. 24.269, 19-01-00, Rec. 15.938, e 12-01-00, Rec. 23.762.

Ora, a competência deste STA, para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos dos TT de 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 artº 41º, nº 1, al. a), do mesmo diploma, compete conhecer ”dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1a instância, salvo o disposto na alínea b) do nº 1 do artº 32º”.

Assim, tais fundamentos factuais do recurso importam a incompetência deste STA para dele conhecer, fazendo, antes, radicá-la no dito TCA.

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

Transitado, remeta ao TCA.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *António Pimpão* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Taxas sobre comercialização de produtos de saúde exigidas pelo INFARMED. Conformidade à Constituição da República Portuguesa e ao Direito Comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

I — As taxas sobre comercialização de produtos de saúde cobradas pelo INFARMED, referidas no artigo 72.º da Lei 3-B/2000, não são taxas mas verdadeiros impostos, dado

o seu carácter de prestações pecuniárias coactivas, sem carácter de sanção, destinadas à realização de fins públicos.

II — Tais impostos não violam o artigo 33.º da 6ª Directiva nem a Constituição da República Portuguesa.

Recurso n.º 1635/03-30. Recorrente: Johnson e & Johnson L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo}. Cons.^o. Dr. Vítor Meira.

Johnson & Johnson, L.^{da}, impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa o acto de auto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde relativa ao mês de Outubro de 2001, no montante de 32 772,96 euros.

Por sentença do M.^{mo} Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

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

1. A denominada "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" corresponde a um verdadeiro imposto, devendo como tal respeitar as exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

2. O artigo 72º da Lei n.º 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.

3. O conceito geral de preço de venda ao consumidor final dos produtos de saúde, no qual se baseia a incidência objectiva do imposto em causa, não é passível de ser concretizado pelos respectivos sujeitos passivos, no momento de efectuar a autoliquidação do imposto, o que torna a sua base de incidência objectiva indeterminável.

4. Não existe qualquer elemento interpretativo relativo ao artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000 que permita sustentar a necessidade de uma interpretação correctiva do mesmo, no sentido de considerar que a sua base de incidência objectiva diria respeito às quantidades de produtos de saúde vendidas, ao preço de venda praticado pelos respectivos sujeitos passivos, e não ao preço de venda praticado perante o consumidor final, como expressamente resulta daquele preceito.

5. A redacção do n.º 3 do artigo 72º da Lei 3-B/2000 assentou no facto de o legislador, confessadamente inspirado na taxa de comercialização de medicamentos, ter "importado" o esquema de funcionamento desta última, sem se aperceber que, ao fazê-lo, estava a criar um imposto cuja base de incidência não é determinável pelos respectivos sujeitos passivos, dado não existir, no que respeita aos produtos de saúde, um regime de preços fixos que permita saber, *a priori*, o preço de venda ao consumidor final.

6. A incidência da "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" foi propositadamente definida pelo legislador com base no preço de venda ao consumidor final, não tendo existido aqui qualquer lapso deste último.

7. O n.º 2 do artigo 9º do Código Civil não permite que seja considerado pelo intérprete "o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso".

8. A mera referência ao preço de venda praticado pelos sujeitos passivos do tributo em causa efectuada na "Nota Justificativa" da criação deste último não pode fundar uma interpretação correctiva do artigo 72º da Lei 3-B/2000, já que não existe qualquer suporte, ainda que mínimo, no texto legal.

9. A Circular n.º 1/2000 do INFARMED, bem como o modelo de "Declaração de Vendas" estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no artigo 103º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

10. 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.

11. A Circular n.º 1/2000 do INFARMED nunca poderia arrogar-se o poder de, com eficácia externa, interpretar o artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, sob pena de assim se violar o disposto no número 6 do artigo 112º da C.R.P.

12. 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 n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

13. A expressão *tendo por referência o preço de venda ao consumidor final* não surge de forma subordinada, como mero limite, no texto do número 3 do artigo 72º da Lei 3-B/2000, mas antes como a própria definição da base de incidência objectiva do imposto, já que o que se afirma é que esta última corresponde à aplicação da taxa estabelecida sobre o volume de vendas dos sujeitos passivos, calculado por referência, não ao preço por estes praticado, mas antes ao preço de venda ao consumidor final.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso, devendo confirmar-se o julgado, nos termos da jurisprudência pacífica da Secção, tirada em numerosos casos idênticos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 - A impugnante liquidou e fez entrega de e 32.772,96 euros, por transferência bancária a favor do INFARMED, dentro da data limite de pagamento de 30/11/2001, a título de "taxa sobre a comercialização dos produtos de saúde" prevista no art.º 72.º da Lei 3-B/2000, de 04/04 (OE 2000), com referência ao mês de Outubro de 2001 (cfr. docs. juntos com a p.i.).

2 - A dita taxa, a que estão sujeitos os produtores e importadores, ou seus representantes, de produtos farmacêuticos homeopáticos, dispositivos médicos não activos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* (0,4%), cosméticos e produtos de higiene corporal (0,2%), é destinada 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 consumidores, a realizar pelo INFARMED - art.º 72.º da Lei 3-B/2000, de 04/04 (OE 2000).

3 - O INFARMED emitiu a Circular n.º 1/2000, de 10/5, com o seguinte teor (cfr. doc. junto com a p. i):

«Assunto. - Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde

Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.^ª, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epigrafado:

1. A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utilizador final.

2. A taxa é, pois, devida uma única vez, no circuito de comercialização do mesmo produto.

3. A taxa incide sobre vendas efectuadas a partir de 1 de Janeiro de 2000.

4. Os produtos abrangidos pela taxa encontram-se previstos nos seguintes diplomas:

Cosméticos e produtos de higiene corporal: Dec-Lei n.º 296/98, artigo 2.º, de 25/09;

Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei n.º 273/95, de 23/10;

Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Dec-Lei n.º 306/97, artigo 2.º, de 11/11;

Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei n.º 94/95, artigo 4.º, de 9/05.

5. A taxa não incide sobre produtos exportados.

(....)»

4 - O mesmo Instituto comunicou por diversas vezes qual o modelo de Declaração de Vendas e Guia de Depósitos (cfr. docs. juntos em apenso e docs. junto com a p. i).

5 - E expressou o entendimento de que os responsáveis económicos sujeitos ao pagamento da denominada taxa ficavam obrigados a liquidar com base no respectivo volume de vendas, apenas em casos excepcionais se atendendo ao preço de venda do consumidor final (cfr. docs. juntos em apenso).

6 - A liquidação assim feita obedeceu à Circular n.º 1/2000, de 10/5, emitida pelo INFARMED, e seu modelo de "Declaração de Vendas", e com base no respectivo volume de vendas (cfr. docs. juntos com a p. i.).

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

As questões que nele se suscitam, idênticas às que foram suscitadas noutros recursos sobre o mesmo tributo já decididos neste Supremo Tribunal Administrativo, são a inconstitucionalidade material do artigo 72.º da Lei 3-B/2000 que criou a "taxa de comercialização de produtos de saúde" por não definir a base de incidência do imposto criado, bem como da circular n.º 1/2000 e do acto de autoliquidação subsequentes e a violação da Directiva 77/388/CEE por se tratar de imposto sobre o volume de negócios.

Sobre tais questões se pronunciaram já, no sentido da sua não verificação, nomeadamente, os acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo com os n.ºs 61/03, de 4/6/03 (em anexo), 439/03 de 9/7/03, 1063/03 de 15/10/03, 438/03 de 22/10/03, 1060/03 e 1061/03 de 29/10/03 e 1295/03 de 12/11/03.

Assim, pelos fundamentos constantes daquele primeiro acórdão, cuja fotocópia se anexa, tendo em atenção o disposto no artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil, sendo idênticas as partes e o alegado, embora a recorrente seja naqueles casos recorrida que contra-alegou no sen-

tido que ora alega, há que decidir de igual modo as mesmas questões, fazendo apelo ao artigo 705.º do Código de Processo Civil.

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

Custas pela recorrente, fixando em 60% a procuradoria.

Lihoa, 17 de Dezembro de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

ANEXO

Recurso n.º 61/03-30, de 4 de Junho de 2003

Assunto:

INFARMED. Taxas sobre comercialização de produtos de Saúde - Artº 72º da Lei 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000). Natureza Jurídica. Impostos. Taxas - Incidência. Princípio da determinabilidade. Impostos sobre o volume de negócios - Artº 33º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho (6ª Directiva). Reenvio prejudicial.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As "taxas sobre comercialização de produtos de saúde", previstas no artº 72º da Lei 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000) são verdadeiros impostos - que não taxas - pois que constituem prestações pecuniárias, sempre coactivas, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público com vista à realização de fins públicos, inexistindo o vínculo sinalagmático característico daquelas.*
- 2 — *Incidindo sobre o volume de vendas de cada produto e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de venda mensais, a referência, no nº 3 do mesmo normativo, ao "respectivo preço de venda ao consumidor final" surge apenas de modo subordinado, não constituindo mais do que mero limite à tributação.*
- 3 — *Pelo que não há ofensa ao disposto no artº 103º, nº 2, da Constituição, já que tal incidência aparece ali suficientemente densificada e concretizada, nos respectivos termos - princípio da determinabilidade.*
- 4 — *Aquele inciso normativo não padece, pois, de inconstitucionalidade por ofensa ao mesmo preceito constitucional.*
- 5 — *As imposições em causa não são proibidas pelo artº 33º da 6ª - Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/05/77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91 - , por não constituírem impostos sobre o volume de negócios, na acepção da mesma, já que não oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA.*
- 6 — *Não há lugar ao reenvio prejudicial a que se refere o artº 234º do Tratado de Roma, quando o TJCE tiver já apreciado a questão essencial debatida no processo,*

sobretudo se se trata de jurisprudência recente e(ou) constante.

Recurso n.º 61/03-30. RECORRENTE: FAZENDA PÚBLICA; RECORRIDO : JOHNSON & JOHNSON, L.^{DA} RELATOR EX.^{MO} CONS. DR. BRANDÃO DE PINHO.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1.^a Instância de Lisboa, proferida em 08/Out/02, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por JOHNSON & JOHNSON, L.^{DA}, contra o acto de auto liquidação da taxa incidente sobre a comercialização, de produtos de saúde, relativa a Mai/2001, no montante de 2 547 689\$00, consequentemente o anulando.

Fundamentou-se a decisão em estar em causa um imposto, já que "não se vislumbra o carácter sinalagmático necessário à qualificação do tributo como taxa", dado o seu destino, não tendo "como contrapartida uma vantagem em especial para o pagador da mesma taxa . . . (mas) antes uma finalidade geral, que tanto pode beneficiar a impugnante como qualquer outro cidadão", sendo que, no caso, "as normas regulamentares produzidas pelo Infarmed (circular 1/2000 e "declaração de vendas") são inovadoras relativamente à lei que visam regulamentar art.^o 72.^o da Lei 3-B/2000, de 04ABR), ao não considerarem, para efeitos de determinação da base de incidência, o preço de venda ao consumidor final, que, aliás, é indeterminável, como tal impossibilitando a liquidação do imposto.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 - O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto, corresponde, compositamente, à contrapartida de serviços efectivamente prestados a beneficiários perfeitamente individualizáveis e, bem assim, ao desenvolvimento de uma actuação tendente à remoção de um obstáculo legal real ao exercício de uma actividade particular;

2 - O tributo em questão apoia-se, assim, no "princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à comunidade" (J. CASALTA NABAIS) e não no exigente princípio da legalidade fiscal, que tem por base o princípio da capacidade contributiva.

3 - Ainda que de um imposto se tratasse, o que apenas por mera cautela se admite, os seus elementos essenciais resultariam com suficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei.

4 - A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente *secundum legem*;

5 - Ao criar por lei da Assembleia da República a presente taxa, o Estado português não violou, de forma alguma, qualquer das suas obrigações, enquanto Estado membro da Comunidade Europeia, isto é, não criou qualquer disposição interna que contrariasse o disposto na legislação legitimamente emanada dos órgãos comunitários competentes.

Pelo que, Venerandos Juizes Conselheiros, concedendo provimento ao recurso, revogando a douta sentença recorrida e substituindo-a por outra que considere legal a liquidação da taxa em apreço, VV. Exas. farão JUSTIÇA e cumprirão a Lei."

Ex.^{as}, contra-alegando, concluiu a impugnante:

"1. A denominada "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" não corresponde a uma contrapartida pela prestação de um serviço público aos respectivos sujeitos passivos, nem implica a remoção de um obstáculo jurídico à actividade dos particulares, devendo ser, como tal, em função do seu carácter unilateral, materialmente qualificada como um verdadeiro e próprio imposto.

2. Consequentemente, a referida "taxa" está sujeita às exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103.^o, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

O artigo 72.^o da Lei n.º 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 n.º 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 103.^o, n.º 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 33.^o da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

Nestes termos, e nos mais de Direito aplicáveis, e sempre com o mui douto suprimento de VV. Ex.^{as}, deve a sentença recorrida ser confirmada e, consequentemente, o acto de autoliquidação da denominada "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" ser anulado, em virtude de o mesmo ser inválido, porque indirectamente inconstitucional e ilegal".

O Ex.^{mo} Magistrado do PM emitiu parecer no sentido de, que tendo em conta as regras do art.^o 234.^o do tratado CEE (ex-art 177.^o), e em reenvio prejudicial, "se pergunte ao TJCE se o art.^o 33.^o da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/77 (na redacção da Directiva 91/680/CEE, do Conselho, de 16/12/91) proíbe ou se opõe à criação de uma taxa (ou imposto) como o dos autos, na medida em que esta possa constituir encargo com características de "imposto sobre o volume de negócios".

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

Em sede factual, vem apurado que:

A) - A impugnante vem impugnar o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, instituída pelo artigo 72.^o da lei 3-B/2000, de 4 de Abril, mantido pelo art. 58.^o, da Lei 30-C/2000, de 29/12, relativa ao mês de Maio de 2001, na importância de 2.547.689\$00, conforme douta petição de fls. 6 a 15;

B) - A impugnante depositou na C.G. na conta com o NIB n.º 003500820000605483081, a favor do INSTITUTO NACIONAL DA FARMÁCIA E DO MEDICAMENTO; com data valor de 29.06.01, a importância de 2.547.689\$00 relativa à cobrança da taxa correspondente ao volume de vendas de Dispositivos Médicos Não Activos, no valor total de 636.922.253\$00, realizados no mês de Maio/2001, conforme documento de fls. 18 a 20, que se dá por reproduzido;

C) - No dia 20 de Fevereiro de 2001 o INFARMED remeteu à impugnante a carta de fls. 22, notificação única, a que juntou os documentos de fls. 23 a 25, todos relativos à cobrança e depósito da taxa sobre comercialização de produtos de saúde, no que respeita ao ano de 2001, no âmbito do processo de cobrança da taxa prevista no artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 04/04, e art. 58º da Lei 30-C/2000, de 29/12, dando-se os mesmos documentos por totalmente reproduzido;

D) - Com data de 10 de Maio de 2000, o INFARMED emitiu a **CIRCULAR n.º 1/2000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde**, conforme documento de fls. 33, com o seguinte teor:

“Assunto. Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde. Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.ª facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epigrafado:

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: Decreto-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: Decreto-Lei n.º 94/95, artigo 4.º, de 9/05.

5. A taxa não incide sobre produtos exportados.

Na expectativa de lhe serem úteis os esclarecimentos patentes nesta Circular personalizada continuamos disponíveis para lhe fornecer outros eventuais esclarecimentos através dos seguintes contactos: telefone 217987100, do fax 217987316 ou do endereço de email: infarmed.público@infarmed.pt.

Com os melhores cumprimentos.

Lisboa, 2000/05/10.»

Vejamos, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a “como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semi-públicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização” - cfr. *RLJ* 117, 294.

E o parecer da P. G. Rep. de 15/Dez/91 in *D. Rep.*, II de 04-06-93, reproduzindo o parecer n.º 64/80, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in *Accls. Dout.* 257-579, sustentam ser a taxa “o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contra-partida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento”.

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 42/43, as taxas individualizam-se “no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares”.

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segs., “a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público”.

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

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

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

Ora, nos termos do preâmbulo do Dec-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do Infarmed, a criação do instituto procurou responder às necessidades “de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público” bem como “reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública”.

Pelo que o seu artº 6º lhe atribuiu, como refere a impugnante, “a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades - seu n.º 3:

al a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde;

(. . .);

al c) garantir a qualidade dos produtos de saúde;

al e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde;

al f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o n.º 1 do artº 72.º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma "ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED.

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais - artº 64º -, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, "a comunidade" - beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da correspondente actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a correspectividade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo INFARMED.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson - cfr. artº 44º, n.º 2 da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso - cfr. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 260.

"No concernente às taxas devidas por licenças . . . apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral" -pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo, idêntica e, por todos, os Acds. TC de 16Fev00 in *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, vol 46º, págs. 21 e segs. e do STA, de 24/11/99, Rec. 18.911, 28/04/99, Rec. 18.911, 28/4/99, Rec. 21.843, e 24/3/99, Rec. 21.649.

Está, assim, sujeita ao disposto no artº 103º nº 2 da constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em

termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação - cfr, Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2ª edição, pág. 142.

Ora, o n.º 3 do referido artº 72º dispõe que "a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final . . . e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto".

Assim, a incidência real concretiza-se "no volume de vendas" de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, "vendas mensais".

Certo que deve ter "por referência, "o preço de venda ao consumidor final" mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero "valor de referência limite".

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso "declaração de vendas" surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: artº 33º da directiva: 77/388/CEE, do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91, Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

"Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira."

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, "sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior".

Cfr., por todos, os Acds. de 17/Set/97, Proc. C-28/96 - Fricarnes, S. A., e Proc. C. 347/95 - UCAL; de 26/6/97, Careda, S. A., in *Colectânea de Jurisprudência*, I, pág. 3734 e de 13/03/97 Solisnor, S. A., in *cit.*, I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios cf. o Ac 13/07/89, Procs. 93 e 94/88, in *Colecção* pág. 2671 - Wisselink - e de 8/7/86 Proc. 73/85, in *Colecção* pág. 2219 - Kerrutt - e de 27/11/95, Proc. 295/94, in *Colecção* págs. 3759, Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito art 33º

Refira-se finalmente que, como aliás já resulta do exposto, não se mostra necessária a consulta ao TJCE, em termos do reenvio prejudicial a que se refere o artº 234º do tratado, propugnada pelo MP.

Na verdade, a jurisprudência proferida por aquele tribunal, em termos do predito reenvio, visto que se destina a definir o sentido dos respectivos normativos, tem carácter interpretativo, em abstracto, dispensando-se, assim, o reenvio, sempre que a questão de interpretação suscitada nos tribunais nacionais tenha sido já objecto de apreciação e julgamento pelo tribunal internacional, já que se não justifica que, a propósito de cada caso concreto, o tribunal seja consultado para interpretar disposição legal ou princípio de direito comunitário que não pode deixar de ter o alcance que o TJCE já antes lhe tenha atribuído, sobretudo se a decisão for recente, justamente porque aquele carácter abstracto implica a respectiva generalidade.

Cfr. Mota Campos, *Direito Comunitário*, vol II, pág. 436.

Assim, quando a questão suscitada é materialmente idêntica a outra já decidida por aquele tribunal, a título prejudicial, num caso análogo, ou se trate de jurisprudência constante, o tribunal nacional, atenta a autoridade do ali decidido, fica dispensado da consulta, seja, de repor a questão de interpretação perante o mesmo tribunal, como é o caso.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, tanto na instância como neste STA, ficando-se aqui a procuradoria em 60%.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Taxas sobre comercialização de produtos de saúde exigidas pelo INFARMED. Conformidade à Constituição da República Portuguesa e ao Direito Comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

I — *As taxas sobre comercialização de produtos de saúde cobradas pelo INFARMED, referidas no artigo 72.º da Lei 3-B/2000, não são taxas mas verdadeiros impostos, dado o seu carácter de prestações pecuniárias coactivas, sem carácter de sanção, destinadas à realização de fins públicos.*

II — *Tais impostos não violam o artigo 33.º da 6.ª Directiva nem a Constituição da República Portuguesa.*

Recurso nº 1640/03-30. Recorrente: Johnson & Johnson, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Vítor Meira.

Johnson & Johnson, L.^{da} impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa o acto de auto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde relativa ao mês de Maio de 2002, no montante de 3.398,04 euros.

Por sentença do M.^{mo} Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

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

1 - A denominada "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" corresponde a um verdadeiro imposto, devendo como tal respeitar as exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

2. O artigo 72.º da Lei n.º 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.

3. O conceito geral de preço de venda ao consumidor final dos produtos de saúde, no qual se baseia a incidência objectiva do imposto em causa, não é passível de ser concretizado pelos respectivos sujeitos passivos, no momento de efectuar a autoliquidação do imposto, o que torna a sua base de incidência objectiva indeterminável.

4. Não existe qualquer elemento interpretativo relativo ao artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000 que permita sustentar a necessidade de uma interpretação correctiva do mesmo, no sentido de considerar que a sua base de incidência objectiva diria respeito às quantidades de produtos de saúde vendidas, ao preço de venda praticado pelos respectivos sujeitos passivos, e não ao preço de venda praticado perante o consumidor final, como expressamente resulta daquele preceito.

5. A redacção do n.º 3 do artigo 72.º da Lei 3-B/2000 assentou no facto de o legislador, confessadamente inspirado na taxa de comercialização de medicamentos, ter "importado" o esquema de funcionamento desta última, sem se aperceber que, ao fazê-lo, estava a criar um imposto cuja base de incidência não é determinável pelos respectivos sujeitos passivos, dado não existir, no que respeita aos produtos de saúde, um regime de preços fixos que permita saber, *a priori*, o preço de venda ao consumidor final.

6. A incidência da "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" foi propositadamente definida pelo legislador com base no preço de venda ao consumidor final, não tendo existido aqui qualquer lapso deste último.

7. O n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil não permite que seja considerado pelo intérprete "o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso".

8 - A mera referência ao preço de venda praticado pelos sujeitos passivos do tributo em causa efectuada na "Nota Justificativa" da criação deste último não pode fundar uma interpretação correctiva do artigo 72.º da Lei 3-B/2000, já que não existe qualquer suporte, ainda que mínimo, no texto legal.

9 - A Circular n.º 1/2000 do INFARMED, bem como o modelo de "Declaração de Vendas" estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

10 - 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.

11. A Circular n.º 1/2000 do INFARMED nunca poderia arrogar-se o poder de, com eficácia externa, interpretar o artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, sob pena de assim se violar o disposto no n.º 6 do artigo 112.º da C.R.P.

12. A "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no artigo 33.º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

13. A expressão *tendo por referência o preço de venda ao consumidor final* não surge de forma subordinada, como mero limite, no texto do n.º 3 do artigo 72.º da Lei 3-B/2000, mas antes como a própria definição da base de incidência objectiva do imposto, já que o que se afirma é que esta última corresponde à aplicação da taxa estabelecida sobre o volume de vendas dos sujeitos passivos, calculado por referência, não ao preço por estes praticado, mas antes ao preço de venda ao consumidor final.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso, devendo confirmar-se o julgado.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 - A impugnante liquidou e fez entrega de € 3.398,04, por transferência bancária a favor do INFARMED, dentro da data limite de pagamento de 30/06/2002, a título de "taxa sobre a comercialização dos produtos de saúde" prevista no artigo 72.º da Lei 3-B/2000, de 04/04 (OE 2000), com referência ao mês de Maio de 2002 (cfr. docs. juntos com a p. i.).

2 - A dita taxa, a que estão sujeitos os produtores e importadores, ou seus representantes, de produtos farmacêuticos homeopáticos, dispositivos médicos não activos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* (0,4%), cosméticos e produtos de higiene corporal (0,2%), é destinada ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacto social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidores, a realizar pelo INFARMED - artigo 72.º da Lei 3-B/2000, de 04/04 (OE 2000).

3 - O INFARMED emitiu a Circular n.º 1/2000, de 10/5, com o seguinte teor (cfr. doc. junto com a p. i):

"Assunto. — Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde
Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.ª, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epigrafado:

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 encontra-se4Asespreprevstos nos seguintes diplomas:

Cosméticos e produtos de higiene corporal: Decreto-Lei n.º 296/98, artigo 2.º, de 25/09;

Dispositivos Médicos Não Activos: Decreto-Lei n.º 273/95, de 23/10;

Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Decreto-Lei n.º 306/97, artigo 2.º, de 11/11;

Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Decreto-Lei n.º 94/95, artigo 4.º, de 9/05.

5 - A taxa não incide sobre produtos exportados.

(...)"

4 - O mesmo Instituto comunicou por diversas vezes qual o modelo de Declaração de Vendas e Guia de Depósitos (cfr. fls. 159 e ss. e docs. juntos com a p. i).

5 - E expressou o entendimento de que os responsáveis económicos sujeitos ao pagamento da denominada taxa ficavam obrigados a liquidar com base no respectivo volume de vendas, apenas em casos excepcionais se atendendo ao preço de venda do consumidor final (cfr. fls. 325/6, 358).

6 - A liquidação assim feita obedeceu à Circular n.º 1/2000, de 10/5, emitida pelo INFARMED, e seu modelo de "Declaração de Vendas", e com base no respectivo volume de vendas (cfr. docs. juntos com a p. i.).

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

As questões que nele se suscitam, idênticas às que foram suscitadas noutros recursos sobre o mesmo tributo já decididos neste Supremo Tribunal Administrativo, são a inconstitucionalidade material do artigo 72.º da Lei 3B/2000 que criou a "taxa de comercialização de produtos de saúde" por não definir a base de incidência do imposto criado, bem como da circular n.º 1 /2000 e do acto de autoliquidação subsequentes e a violação da Directiva 77/388/CEE por se tratar de imposto sobre o volume de negócios.

Sobre tais questões se pronunciaram já, no sentido da sua não verificação, nomeadamente, os acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo com os números 61/03 de 4/6/03, 439/03 de 9/7/03, 1063/03 de 15/10/03, 438/03 de 22/10/03, 1060/03 e 1061/03 de 29/10/03 e 1295/03 de 12/11/03.

Assim, pelos fundamentos constantes daquele primeiro acórdão, que se anexa, tendo em atenção o disposto no artigo 8.º n.º 3 do Código Civil, sendo idênticas as partes e o alegado, embora a recorrente seja naqueles casos recorrida que contra-alegou no sentido que ora alega, há que decidir de igual modo as mesmas questões, fazendo apelo ao artigo 705.º do Código de Processo Civil.

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

Custas pela recorrente, fixando em 60% a procuradoria.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2003. — Vítor Meira (relator) — António Pimpão — Brandão de Pinho.

ANEXO

Recurso n.º 61/03-30, de 4 de Junho de 2003

Assunto:

INFARMED. Taxas sobre comercialização de produtos de Saúde Artigo 72.º da Lei 3-B/2000 - Orçamento do Estado para 2000). Natureza Jurídica. Impostos. Taxas. Incidência. Princípio da determinabilidade. Impostos sobre o volume de negócios - Artigo 33.º da Directiva 771388/CEE, do Conselho (6.ª Directiva). Reenvio prejudicial.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As "taxas sobre comercialização de produtos de saúde", previstas no artigo 72.º da Lei 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000) são verdadeiros impostos - que não taxas - pois que constituem prestações pecuniárias, sempre coactivas, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público com vista à realização de fins públicos, inexistindo o vínculo sinalagmático característico daquelas.*
- 2 — *Incidindo sobre o volume de vendas de cada produto e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de venda mensais, a referência, no n.º 3 do mesmo normativo, ao "respectivo preço de venda ao consumidor final" surge apenas de modo subordinado, não constituindo mais do que mero limite à tributação.*
- 3 — *Pelo que não há ofensa ao disposto no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição, já que tal incidência aparece ali suficientemente densificada e concretizada, nos respectivos termos - princípio da determinabilidade.*
- 4 — *Aquele inciso normativo não padece, pois, de inconstitucionalidade por ofensa ao mesmo preceito constitucional.*
- 5 — *As imposições em causa não são proibidas pelo art. 33.º da 6ª Directiva 771388/CEE, do Conselho, de 17/05/77, na redacção da Directiva n.º 911680/CEE, do Conselho, de 16Dez91 -, por não constituírem impostos sobre o volume de negócios, na acepção da mesma, já que não oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA.*
- 6 — *Não há lugar ao reenvio prejudicial a que se refere o artigo 234.º do Tratado de Roma, quando o TJCE tiver já apreciado a questão essencial debatida no processo, sobretudo se se trata de jurisprudência recente e (ou) constante.*

Recurso n.º 61/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Johnson & Johnson, L.da; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, proferida em 08/Out/02, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por JOHNSON & JOHNSON, L.da contra o acto de auto liquidação da taxa incidente sobre a comercialização, de produtos de saúde, relativa a Mai/2001, no montante de 2 547 689\$00, conseqüentemente o anulando.

Fundamentou-se a decisão em estar em causa um imposto, já que "não se vislumbra o carácter sinalagmático necessário à qualificação do tributo como taxa", dado o seu destino, não tendo "como contrapartida uma vantagem em especial para o pagador da mesma taxa ... (mas) antes uma finalidade geral, que tanto pode beneficiar a impugnante como qualquer outro cidadão ", sendo que, no caso, "as normas regulamentares produzidas pelo INFARMED (circular 1/2000 e "declaração de vendas") são inovadoras relativamente à lei que visam regulamentar (artigo 72.º da Lei 3-B2000, de 04ABR), ao não considerarem, para efeitos de determinação da base de incidência, o preço de venda ao consumidor final, que, aliás, é indeterminável, como tal impossibilitando a liquidação do imposto.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1 - O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto, corresponde, compositamente, à contrapartida de serviços efectivamente prestados a beneficiários perfeitamente individualizáveis e, bem assim, ao desenvolvimento de uma actuação tendente à remoção de um obstáculo legal real ao exercício de uma actividade particular;

2 - O tributo em questão apoia-se, assim, no "princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxalcustos específicos causados à comunidade" (J. CASALTA NABAI) e não no exigente princípio da legalidade fiscal, que tem por base o princípio da capacidade contributiva.

3 - Ainda que de um imposto se tratasse, o que apenas por mera cautela se admite, os seus elementos essenciais resultariam com suficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei.

4 - A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente *secundum legem*;

5 - Ao criar por lei da Assembleia da República a presente taxa, o Estado português não violou, de forma alguma, qualquer das suas obrigações, enquanto Estado membro da Comunidade Europeia, isto é, não criou qualquer disposição interna que contrariasse o disposto na legislação legitimamente emanada dos órgãos comunitários competentes.

Pelo que, Venerandos Juízes Conselheiros, concedendo provimento ao recurso, revogando a dita sentença recorrida e substituindo-a por outra que considere legal a liquidação da taxa em apreço, VV. Ex.ªs farão JUSTIÇA e cumprirão a Lei".

E, contra-alegando, concluiu a impugnante:

“1. A denominada “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” não corresponde a uma contrapartida pela prestação de um serviço público aos respectivos sujeitos passivos, nem implica a remoção de um obstáculo jurídico à actividade dos particulares, devendo ser, como tal, em função do seu carácter unilateral, materialmente qualificada como um verdadeiro e próprio imposto.

2. Consequentemente, a referida “taxa” está sujeita às exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

3. O artigo 72.º da Lei n.º 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 n.º 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 103.º, n.º 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 33.º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.”

Nestes termos, e nos mais de Direito aplicáveis, e sempre com o mui douto suprimento de VV. Ex.^{as}, deve a sentença recorrida ser confirmada e, consequentemente, o acto de autoliquidação da denominada “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” ser anulado, em virtude de o mesmo ser inválido, porque indirectamente inconstitucional e ilegal”.

O Ex.mo magistrado do MP emitiu parecer no sentido de, que tendo em conta as regras do artigo 234.º do tratado CEE (ex-art. 177º), e em reenvio prejudicial, “se pergunte ao TJCE se o artigo 33.º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/77 (na redacção da Directiva 91/680/CEE, do Conselho, de 16/12/91) proíbe ou se opõe à criação de uma taxa (ou imposto) como o dos autos, na medida em que esta possa constituir encargo com características de “imposto sobre o volume de negócios”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

A) A impugnante vem impugnar o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, instituída pelo artigo 72.º da Lei 3-1312000, de 4 de Abril, mantido pelo art. 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, relativa ao mês de Maio de 2001, na importância de 2.547.689\$00, conforme douta petição de fls. 6 a 15;

B) A impugnante depositou na C.G.D. na conta com o NIB n.º 003500820000605483081, a favor do INSTITUTO NACIONAL DA FARMÁCIA E DO MEDICAMENTO; com data valor de 29.06.01, a importância de 2.547.689\$00 relativa à cobrança da taxa correspondente ao volume de vendas de Dispositivos Médicos Não Activos, no valor total de 636.922.253\$00, realizados no mês de Maio/2001, conforme documento de fls. 18 a 20, que se dá por reproduzido;

C) No dia 20 de Fevereiro de 2001 o INFARMED remeteu à impugnante a carta de fls. 22, notificação única, a que juntou os documentos de fls. 23 a 25, todos relativos à cobrança e depósito da taxa sobre comercialização de produtos de saúde, no que respeita ao ano de 2001, no âmbito do processo de cobrança da taxa prevista no artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 04/10/4, e art. 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, dando-se os mesmos documentos por totalmente reproduzido;

D) Com data de 10 de Maio de 2000, o INFARMED emitiu a **CIRCULAR n.º 112000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde**, conforme documento de fls. 33, com o seguinte teor:

”**Assunto: Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde** Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.^a, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epigraçado:

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: Decreto-Lei n.º 296/98, artigo 2.º, de 25/09;

Dispositivos Médicos Não Activos: Decreto-Lei n.º 273/95, de 23/10; Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Decreto-Lei n.º 306/97, artigo 2.º, de 11/11;

Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Decreto-Lei n.º 94/95, artigo 4.º, de 9/05.

5. A taxa não incide sobre produtos exportados.

Na expectativa de lhe serem úteis os esclarecimentos patentes nesta Circular personalizada continuamos disponíveis para lhe fornecer outros eventuais esclarecimentos através dos seguintes contactos: telefone 217987100, do fax 217987316 ou do endereço de email: infarmed.público@infarmed.pt.

Com os melhores cumprimentos.”

Lisboa, 2000/05/10”

Vejam, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a “como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semipúblicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização” - cfr. *RLJ* 117 294.

E o parecer da P. G. Rep. de 15/Dez/91 in *D.Rep.*, II de 04-06-93, reproduzindo o parecer n.º 64/80, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in *Acds*. Douts. 257-579, sustentam ser a taxa “o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semipúblicos, tendo a sua contra-partida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento”.

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 42143, as taxas individualizam-se “no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva

funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares”.

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segs., “a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público”.

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semipúblicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

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

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

Ora, nos termos do preâmbulo do Decreto-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do Infarmed, a criação do instituto procurou responder às necessidades “de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público” bem como “reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública”.

Pelo que o seu artigo 6.º lhe atribuiu, como refere a impugnante, “a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades - seu n.º 3:

al a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde»

(...);

al c) garantir a qualidade dos produtos de saúde.»

(...);

al e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde;

al f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o n.º 1 do artigo 72.º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma “ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED”.

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais - artigo 64.º -, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, “a comunidade” - beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da corresponsável actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a corresponsabilidade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo Infarmed.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson - cfr. artigo 44.º, n.º 2, da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso - cfr. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 260.

“No concernente às taxas devidas por licenças ... apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral” - pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo, idêntica e, por todos, os Acs. do TC de 16Fev00 in *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, vol 46.º, págs. 21 e segs. e do STA, de 24/11/99, Rec. 18.911, 28/04/99, Rec. 18.911, 28/4/99, Rec. 21.843, e 24/3/99, Rec. 21.649.

Está, assim, sujeita ao disposto no artigo 103.º n.º 2 da constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação - cfr. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 21 edição, pág. 142.

Ora, o n.º 3 do referido artigo 72.º dispõe que “a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final ... e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto”.

Assim, a incidência real concretiza-se “no volume de vendas” de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, “vendas mensais”.

Certo que deve ter "por referência, "o preço de venda ao consumidor final" mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero "valor de referência limite".

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso "declaração de vendas" surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: artigo 33.º da directiva: 77/388/CEE, do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91. Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados membros de instituírem ou de manterem impostos; direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, "sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior".

Cfr., por todos, os Acórd. de 17/Set/97, Proc. C-28196 - Fricarnes, SA, e Proc. C. 347195 - UCAL; de 26/16/97, Careda, S.A in *Colectânea de Jurisprudência*, I, pág. 3734 e de 13/10/97, Solisnor, S. A., in *cit.*, I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos EstadosMembros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios - cf, Acs. 13/07/89, Procs. 93 e 94/88 in *Colecção* pág. 2671 - WisselinK - e de 8/7/86, Proc. 73/85 in *Colecção* pág. 2219 - Kerrutt - e de 27/11/95, Proc.º 295/94 in *Colecção* págs. 3759, Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito artigo 33.º.

Refira-se finalmente que, como aliás já resulta do exposto, não se mostra necessária a consulta ao TJCE, em termos do reenvio prejudicial a que se refere o artº 234.º do tratado, propugnada pelo MP.

Na verdade, a jurisprudência proferida por aquele tribunal, em termos do predito reenvio, visto que se destina a definir o sentido dos respectivos normativos, tem carácter interpretativo, em abstracto, dispensando-se, assim, o reenvio, sempre que a questão de interpretação suscitada nos tribunais nacionais tenha sido já objecto de apreciação e julgamento pelo tribunal internacional, já que se não justifica que, a propósito de cada caso concreto, o tribunal seja consultado para interpretar disposição legal ou princípio de direito comunitário que não pode deixar de ter o alcance que o TJCE já antes lhe tenha atribuído, sobretudo se a decisão for recente, justamente porque aquele carácter abstracto implica a respectiva generalidade.

Cfr. Mota Campos, *Direito Comunitário*, vol ii, pág. 436.

Assim, quando a questão suscitada é materialmente idêntica a outra já decidida por aquele tribunal, a título prejudicial, num caso análogo, ou se trate de jurisprudência constante, o tribunal nacional, atenta a autoridade do ali decidido, fica dispensado da consulta, seja, de repor a questão de interpretação perante o mesmo tribunal, como é o caso.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, tanto na instância como neste STA, ficando-se aqui a procuradoria em 60%.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Emolumentos registrais. Violação de direito comunitário. Impugnabilidade - prazo. Desnecessidade de reenvio prejudicial.

Doutrina que dimana da decisão:

1. — *A liquidação de emolumentos registrais efectuada com afrontamento de direito comunitário pode ser impugnada judicialmente no prazo de 90 dias.*
2. — *Esgotado tal prazo, tem o contribuinte à sua disposição, desde logo, a via do pedido de revisão oficiosa, adentro do prazo de quatro anos, com eventual reacção contentiosa, se indeferido aquele.*
3. — *Como assim, não tem sentido interpelar o TJCE sobre se o apontado prazo de 90 dias viola, ou não, princípios de direito comunitário, por isso que existe aqueloutro bem mais dilatado para recuperação dos emolumentos liquidados e pagos com alegada violação de lei comunitária.*

Recurso nº 1643/03-30. Recorrente: Jerónimo Martins, SGPS, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Jerónimo Martins, SGPS, SA, com sede na Rua Tierno Galvão, Torre 3, Piso 9º, em Lisboa, inconformada com a sentença do 3º Juízo do TT de 1.ª Instância de Lisboa que julgou verificada a excepção preceptiva de caducidade do direito de impugnação, vem até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1.ª A liquidação de emolumentos de que foi alvo a recorrente viola frontalmente o direito comunitário;

2.ª Com efeito, o art.º 1º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial enferma do vício de contrariedade ao direito comunitário, na medida em que a receita que origina é proibida por força do art.º 10º, n.º 1, al. c), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/VII/1969, e não pode amparar-se no art.º 12º, n.º 1, al. e), por o seu montante aumentar directamente e sem limites na proporção do capital social;

3.ª A circunstância de o Estado Português se ter apoderado, de forma ilegítima, da quantia da quantia de esc. 125 394 036\$00, a coberto do art.º 1º 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.ª Os Estados membros encontram-se obrigados a proceder à restituição das quantias que cobrem em violação do direito comunitário;

5.ª As ordens jurídicas nacionais dos Estados membros têm competência para disciplinar o regime processual das acções destinadas a assegurar o reembolso das quantias cobradas em violação do direito comunitário;

6.ª O regime processual dessas acções tem de garantir o efectivo respeito pela aplicação do direito comunitário;

7.ª O prazo previsto na lei portuguesa para a impugnação judicial não permite uma aplicação efectiva do direito comunitário na situação em apreço;

8.ª A sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação o princípio da efectividade do direito comunitário;

9.ª Sempre que uma questão relativa à interpretação do Tratado de Roma é suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao TJCE;

10.ª O não reenvio da questão prejudicial para o TJCE confere, uma inconstitucionalidade, referida à interpretação do art.º 234º do TCE, por violação do princípio do juiz legal, consagrado na CRP.

Termos em que deverá:

A) revogar-se a decisão recorrida, com as legais consequências;

B) suspender-se a instância e, ao abrigo do art.º 234º do Tratado de Roma, formular-se ao TJCE a seguinte questão prejudicial:

«Deve o Direito Comunitário, em especial o princípio definido e aplicado pela jurisprudência do TJCE como da efectividade da tutela jurisdicional, ou mais abreviadamente, da efectividade e o art.º 10º do Tratado de Roma ou qualquer outra disposição de Direito Comunitário, originário ou derivado, proveniente de fonte escrita ou não escrita, ser interpretado no sentido em que com eles seria in-

compatível uma disposição nacional de um Estado membro, tal como a prevista no art.º 123º do C.P.T. ou no art.º 102º do C.P.P.T., que aplica um prazo de caducidade de 90 dias para a apresentação de uma impugnação judicial destinada a obter a restituição de uma quantia cobrada pelo mesmo Estado-Membro em violação do Direito Comunitário?» ou, em alternativa, deverá aguardar-se pela decisão que vier a ser proferida no processo de reenvio prejudicial n.º C/30/02 pendente no TJCE.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que «o julgado deve ser confirmado, nos termos da jurisprudência pacífica e reiterada da Secção, tirada em numerosos casos idênticos ...».

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) Em 14/XI/97, a impugnante outorgou no 4.º Cartório Notarial de Lisboa uma escritura titulando um aumento de capital social, conforme consta de fls. 10-12.

B) Nessa data, por ocasião da inscrição desse aumento de capital no registo comercial, foram cobrados à impugnante emolumentos no montante de esc. 125 394 036\$00, por aplicação do disposto nos arts. 1º, n.º 3, e 14º, n.º 2, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial aprovada pela Portaria n.º 883/89, de 13/X.

C) A impugnação foi deduzida em 08/XI/2002.

Exposta a factualidade disponível, importa consignar que questões perfeitamente idênticas às colocadas no presente recurso jurisdicional *per saltum* foram dilucidadas no acórdão desta Secção tirado no recurso n.º 26 233, em 12.XII.2001, (em anexo), em que se conclui, desde logo, pela dispensabilidade do pretendido reenvio prejudicial (em virtude de a questão essencial de direito comunitário a apreciar já ter sido decidida no acórdão do TJCE de 17.XI-98, proferido no processo n.º C-228/96) e pela intempestividade da presente impugnação judicial.

Logicamente, sendo dispensável o pretendido reenvio, não se perfila «inconstitucionalidade, referida à interpretação do art. 234º do TCE, por violação do princípio do juiz legal, consagrado na Constituição da República Portuguesa.»

Como assim, acorda-se, pelos fundamentos constantes do sobredito aresto desta Secção, de que se anexa fotocópia (que traduz jurisprudência pacífica e reiterada deste STA - cfr., *inter alia*, os acs. de: 30.IV.2002 - rec. 26 232; 19.XII.2001 - rec. 26 234 e de 31.X.2001 - rec. 26 433), tendo sobremaneira em mente o estatuído no n.º 3 do artigo 8º do Código Civil, em indeferir o requerido reenvio prejudicial e negar provimento ao recurso, confirmando-se, com tal fundamentação, a sentença recorrida artigo 705º do Código de Processo Civil, *a fortiori* e *ex vi* artigo 281º do CPPT.

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2003. — Mendes Pimentel (relator) — Almeida Lopes — António Pimpão.

ANEXO

Recurso n.º 26 233, de 12 de Dezembro de 2001

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *As possibilidades de reacção dos particulares contra actos ilegais de liquidação de tributos quando está em causa a violação de normas de direito comunitário não se esgotam na impugnação judicial, sendo admissíveis, no caso*

de não pagamento do tributo, a impugnação dentro do prazo de oposição à execução fiscal, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 286.º do C.P.T., e a revisão do acto tributário, nas condições referidas nos arts. 94.º do C.P.T. e 78.º da L.G.T., seguida de eventual impugnação contenciosa de decisão de indeferimento.

- 2 — A compatibilidade do direito nacional com o direito comunitário, a nível dos meios facultados aos interessados para obterem a restituição de receitas tributárias ilegalmente cobradas com violação de normas comunitárias, tem de ser aferida em face da globalidade das possibilidades de reacção de que aqueles dispõem e irão exclusivamente do processo de impugnação judicial.
- 3 — Estando em causa a apreciação da compatibilidade de um prazo de caducidade com princípios de direito comunitário, matéria não regulada por qualquer disposição expressa e em cuja apreciação influem considerações de ordem subjectiva, não pode, fora de situações extremas, em que se possa considerar evidente uma resposta positiva ou negativa a essa questão, entender-se estar-se perante um «acto claro»; para efeitos de dispensa do reenvio prejudicial imposto pelo art. 234.º (anterior art. 177.º) do Tratado de Roma.
- 4 — É dispensado o reenvio prejudicial, quando o T.J.C.E. já tiver apreciado anteriormente a questão essencial que é objecto do processo, não sendo necessária uma completa identidade entre ela e a questão que foi objecto de anterior apreciação.
- 5 — Tendo o T.J.C.E. decidido anteriormente que «na ausência de regulamentação comunitária em matéria de restituição de impostos nacionais indevidamente cobrados, compete à ordem jurídica interna de cada Estado membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regulamentar as modalidades processuais dos recursos jurisdicionais destinados a assegurar a protecção dos direitos que o direito comunitário garante aos particulares» e que «parece razoável» um prazo nacional de caducidade de três anos a contar da data do pagamento impugnado, desde que ele se aplique «indiferentemente aos recursos fundamentados na violação do direito comunitário e àqueles fundados na violação do direito interno, quando se trata do mesmo tipo de impostos ou taxas»; deverá concluir-se que é compatível com o direito comunitário o regime nacional, que permite aos interessados obterem a restituição de quantias cobradas com fundamento em erro imputável aos serviços desde que o requeram à administração tributária dentro de um prazo de 5 (actualmente 4) anos.

Recurso n.º 26 233, em que são Recorrente FUTOP-FORMAÇÃO, SA, Recorrida A FAZENDA PÚBLICA e de que foi relator, o Ex.ºm Juiz Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

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

1 - FUTOP-FORMAÇÃO, S.A. impugnou judicialmente uma liquidação de emolumentos notariais efectuada em 31-12-96, relativa à celebração de uma escritura de um aumento do seu capital social, outorgada no 4.º Cartório Notarial do Porto, no montante de 80.060\$00.

A impugnação foi apresentada em 29-12-1999.

A impugnante requereu, na própria petição, a suspensão da instância para efeitos de reenvio prejudicial sobre a questão da compatibilidade com o direito comunitário do regime de impugnação judicial previsto no artigo 123.º do C.P.T., nos termos do qual a impugnação tem um prazo de caducidade de 90 dias.

Este pedido de suspensão da instância foi indeferido por despacho de 15-12-2000, proferido pela Meritíssima Juíza do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto.

Por sentença de 6-3-2001, foi procedente a excepção da caducidade do direito de deduzir impugnação judicial e improcedente a impugnação.

Em 22-3-2001, a impugnante interpôs recurso desta sentença para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1 - A liquidação de emolumentos de que foi alvo a FUTOP - FORMAÇÃO, S. A., viola frontalmente o direito comunitário;

2 - Com efeito, o art. 5º da «Tabela de Emolumentos do Notariado»; com a redacção que lhe foi dada pelo Dec.-Lei. n.º 397/83, enferma do vício de contrariedade ao direito comunitário, na medida em que a receita que origina é proibida por força do art. 10.º, n.ºs 1, 4 al. c), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, e não pode amparar-se no art. 12º, n.º 1, al. e), por o seu montante aumentar directamente e sem limites na proporção do capital social;

3 - A circunstância de o Estado Português se ter apoderado, de forma ilegítima da quantia de 80.060\$00 a coberto do art. 5º da Tabela, confere à FUTOP - FORMAÇÃO, S. A., o direito de ver anulado o acto de liquidação em causa e a ser reembolsada naquele mesmo montante, acrescido de juros legais, até efectivo e integral pagamento;

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

5 - As ordenes jurídicas nacionais dos Estados membros têm competência para disciplinar o regime processual das acções destinadas a assegurar o reembolso das quantias cobradas em violação do direito comunitário;

6 - O regime processual dessas acções tem de garantir o efectivo respeito pela aplicação do direito comunitário;

7 - O prazo previsto na lei Portuguesa para a impugnação judicial não permite uma aplicação efectiva do direito comunitário na situação em apreço;

8 - A dita sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação o princípio da efectividade do direito comunitário;

9 - Sempre que uma questão relativa à interpretação do Tratado de Roma é suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.

Termos em que deverá dar-se provimento ao presente, recurso e revogar-se a decisão recorrida, com as legais consequências.

Requer-se, ainda, nos termos do art. 234º do Tratado de Roma, que a instância seja oportunamente suspensa e formulada ao TJCE a seguinte questão prejudicial:

Os princípios fundamentais do ordenamento comunitário, o art. 10.º do Tratado de Roma ou qualquer outra disposição de direito comunitário, impedem que um Estado Membro aplique um prazo de caducidade de 90 dias, tal como o previsto no art. 123º do C. P. T. ou no art. 102º do C. P. P. T., para apresentação de uma impugnação judicial destinada a obter a restituição de uma quantia cobrada pelo mesmo Estado Membro em violação do direito comunitário?

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública apresentou contra-alegações dizendo, no essencial que:

- Não tem razão a recorrente.

- Desde logo, atenta a data da prática do acto impugnado e a data da apresentação da impugnação é manifesto que a recorrente não quis reagir contra o acto em causa.

- O que de modo nenhum se coaduna com a alegada impossibilidade prática do exercício do direito.

- É, assim, manifesto que não ocorre qualquer situação de dúvida justificativa da formulação da questão prejudicial enunciada pela recorrente.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido do indeferimento do pedido de reenvio prejudicial e do não provimento do recurso, pelas seguintes razões:

Não parece razoável sustentar que um prazo de 90 dias - o do art. 123.º do C. P. T. - seja tão curto que torne praticamente impossível ou excessivamente difícil impugnar judicialmente a liquidação de uma receita fiscal ou parafiscal; a prática tem até demonstrado o contrário: é corrente a dedução de impugnação judicial naquele prazo, que é tradicional e, por outro lado, esta é, salvo erro, a primeira vez que um contribuinte vem sustentar que o prazo é tão curto que, no mínimo, torna excessivamente difícil fazer valer o seu direito em tribunal.

E não colhe argumentar com o prazo para accionar com base em enriquecimento sem causa. É que a «raço» que subjaz à definição de tal prazo não ocorre na definição do prazo da impugnação judicial: ali há, frequentemente, necessidade de pesquisar e organizar fundamentos de facto e de obter elementos de prova; aqui irada disso sucede: para impugnar judicialmente o acto de liquidação basta apenas confrontá-lo e à sua fundamentação, com a lei e, para isso, 90 dias é prazo manifestamente suficiente.

A desrazoabilidade flagrante da tese da Recorrente permite invocar a teoria do acto claro para indeferir o pedido de reenvio prejudicial e afirmar que o art. 123.º do C.P. T. não ofende o art. 10.º do Tratado de Roma (e outra norma não foi invocada).

Quanto ao mais - isto é, aos fundamentos do recurso - é de conformar o julgado, por o Meritíssimo Juiz a quo ter feito boa interpretação e aplicação da lei.

Termos em que sou de parecer que:

- se indefira o pedido de reenvio prejudicial, e

- se negue provimento ao recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

- No dia 31.12.996, por ocasião da celebração de uma escritura que titulóu um aumento do seu capital social de 5.000.000\$00 para 50.000.000\$00, outorgada no 4º Cartório Notarial do Porto, foi debida à impugnante a quantia de 80.060\$00 a título de acréscimo de emolumentos sobre os actos de valor determinado (fls. 17 a 19 dos autos).

- A impugnante liquidou tal quantia em 31.12. 96 (fls. 19 dos autos).

- A presente impugnação foi instaurada em 29.12. 99 (fls. 2 dos autos).

3 - A questão essencial que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se é tempestiva a dedução de uma impugnação judicial de um acto de liquidação de emolumentos notariais, para além do prazo de 90 dias previsto no art. 123.º do C.P.T. (1), quando é invocado como fundamento daquela violação de normas de direito comunitário.

(1) Vigente em 29-12-1999, data em que a petição foi apresentada.

A recorrente, no entanto, vem requerer que seja suspensa a instância e colocada ao T.J.C.E., através de reenvio prejudicial, a questão de saber se «os princípios fundamentais do ordenamento comunitário, o art. 10.º do Tratado de Roma ou qualquer outra disposição de direito comunitário, impedem que um Estado membro aplique um prazo de caducidade de 90 dias, tal como o previsto no art. 123.º do C. P. T. ou no ali. 102.º do C. P. P. T., para apresentação de uma impugnação judicial destinada a obter a restituição de uma quantia cobrada pelo mesmo Estado membro em violação do direito comunitário».

Esta questão da suspensão da instância para efeitos de reenvio prejudicial é logicamente prévia em relação à apreciação daquela questão essencial que é objecto do recurso, embora da sua solução, no caso de a resposta ser negativa, decorrer a decisão sobre a questão essencial referida.

De qualquer forma, em face dessa prioridade lógica, deverá começar-se por tomar posição sobre esta questão do reenvio prejudicial.

4 - No art. 234.º do Tratado de Roma (2) estabelece-se o seguinte:

«Artigo 234.º

Reenvio prejudicial

O Tribunal de justiça é competente para decidir, a título prejudicial:

a) Sobre a interpretação do presente Tratado;

b) Sobre a validade e a interpretação dos actos adoptados pelas Instituições da Comunidade e pelo BCE;

c) Sobre a interpretação dos estatutos dos organismos criados por acto do Conselho, desde que estes estatutos o prevejam.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados Membros, esse órgão pode, se considerar que unia decisão. Sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao Tribunal de justiça que sobre ela se pronuncie.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal de Justiça.»

Desta última parte deste art. 234.º resulta que, nos casos em que o Supremo Tribunal Administrativo decide em última instância é obrigatório o reenvio prejudicial, o que é o caso dos autos.

No entanto, o T.J.C.E. tem vindo a entender que o Tribunal nacional está dispensado de efectuar o reenvio em algumas situações, designadamente, no que aqui pode interessar, nas seguintes (3):

- quando a decisão da questão de direito comunitário suscitada seja irrelevante para a decisão da causa (4);

- quando se tratar de acto claro, entendido como tratando-se de situação em que não houver qualquer dúvida razoável sobre a resolução da questão de direito comunitário suscitada, tendo em conta que este tem por base textos em várias línguas com idêntica relevância,

(2) Na redacção dada pelo Tratado de Amesterdão, a que corresponde o art. 177.º na redacção inicial.

(3) Sobre estas situações em que é dispensado o reenvio, podem ver-se:

- JOÃO MOTA DE CAMPOS, *Direito Comunitário*, II volume, páginas 372-377;

- MIGUEL ALMEIDA ANDRADE, *Guia Prático do Reenvio Prejudicial*, páginas 59-65.

Uma outra situação em que é admitida a dispensa é a da natureza do processo, que tem em vista os processos urgentes, o que não é o caso dos autos.

(4) Escreve-se no acórdão do T.J.C.E. de 6-10-82, proferido no processo n.º 283/81 (não disponível em língua portuguesa):

«Il découle du rapport entre les alinéas 2 et 3 de l'article 177 du traité que les juridictions visées par l'alinéa 3 jouissent de même pouvoir d'appréciation que toutes autres juridictions

que ele utiliza uma terminologia própria e deve ser interpretado à luz do conjunto das suas disposições⁽⁵⁾;

- quando existir anterior decisão do T. J.C.E. sobre a matéria, entendendo-se que não é necessária uma completa identidade das questões discutidas⁽⁶⁾.

5 - Apreciar-se-á, em primeiro lugar, se a questão de direito comunitário suscitada pela recorrente é irrelevante para a decisão da causa.

A questão que a recorrente pretende que seja colocada ao T.J.C.E., consubstanciando-se em saber se o prazo de 90 dias para impugnação judicial com vista a obter a restituição de quantia cobrada em violação do direito comunitário, é compatível com o respectivo ordenamento jurídico parte do pressuposto de que é aquele o prazo legal de caducidade previsto na lei nacional para pretensões dos particulares que tenham em vista aquela restituição.

Sendo assim, terá de se apreciar, antes de mais, se aquele prazo de 90 dias, previsto no art. 123.º do C.P.T.⁽⁷⁾, implica a preclusão do direito dos particulares de obterem a restituição de quantias cobradas ilegalmente, a título de tributos, com violação de normas comunitárias.

A resposta a esta questão é negativa.

Na verdade, as possibilidades de reacção dos particulares contra actos ilegais de liquidação de tributos, quando está em causa a violação de normas de direito comunitário não se esgotam na impugnação judicial.

nationales en ce qui concerne le point de savoir si une décision sur un point de droit communautaire est nécessaire pour leur permettre de rendre leur décision. Ces juridictions ne sont, des lors, pas tenues de renvoyer une question d'interprétation de droit communautaire soulevée devant elles si la question n'est pas pertinente, c'est-à-dire dans les cas où la réponse à cette question, quelle qu'elle soit, ne pourrait avoir aucune influence sur la solution du litige. Par contre, si elles constatent que le recours au droit communautaire est nécessaire, elles doivent traiter la solution d'un litige dont elles se trouvent saisies, l'article 177 leur impose l'obligation de saisir la cour de justice de toute question d'interprétation qui se pose.»

(5) Escreve-se no mesmo acórdão do T.J.C.E.:

«L'article 177, alinéa 3, du traité doit être interprété en ce sens qu'une juridiction dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne est tenue, lorsqu'une question de droit communautaire se pose devant elle, de déférer à son obligation de saisine, à moins qu'elle n'ait constaté que l'application correcte du droit communautaire s'impose avec une telle évidence qu'elle ne laisse place à aucun doute raisonnable; l'existence d'une telle éventualité doit être évaluée en fonction des caractéristiques propres au droit communautaire, des difficultés particulières que présente son interprétation et du risque de divergences de jurisprudence à l'intérieur de la communauté.

Il faut d'abord tenir compte que les textes de droit communautaire sont rédigés en plusieurs langues et que les diverses versions linguistiques font également foi; une interprétation d'une disposition de droit communautaire implique ainsi une comparaison des versions linguistiques.

Il faut noter ensuite, même en cas de concordance exacte des versions linguistiques, que le droit communautaire utilise une terminologie qui lui est propre par ailleurs, il convient de souligner que les notions juridiques n'ont pas nécessairement le même contenu en droit communautaire et dans les différents droits nationaux.

Enfin, chaque disposition de droit communautaire doit être replacée dans son contexte et interprétée à la lumière de l'ensemble des dispositions de ce droit, de ses finalités, et de l'état de son évolution à la date à laquelle l'application de la disposition en cause doit être faite.

(6) Refere-se no citado acórdão do T.J.C.E.:

Si l'article 177, alinéa 3, du traité oblige sans aucune restriction les juridictions nationales dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne à soumettre à la cour toute question d'interprétation soulevée devant elles, l'autorité de l'interprétation donnée par celle-ci peut cependant priver cette obligation de sa cause et la vider ainsi de son contenu; il est notamment ainsi quand la question soulevée est matériellement identique à une question ayant déjà fait l'objet d'une décision à titre préjudiciel dans une espèce analogue ou que le point de droit en cause a été résolu par une jurisprudence établie de la cour, quelle que soit la nature des procédures qui ont donné lieu à cette jurisprudence, même à défaut d'une stricte identité des questions en l'espèce il reste cependant entendu que, dans toutes ces hypothèses, les juridictions nationales, y compris celles visées à l'alinéa 3 de l'article 177, conservent l'entière liberté de saisir la cour si elles l'estiment opportun.

(7) O art. 102.º do C.P.P.T. também indicado pela recorrente não é aplicável, por a impugnação ter sido deduzida na vigência do C.P.T.

Desde logo, nos casos em que as quantias não são pagas voluntariamente as possibilidades legais de impugnação de actos de liquidação de tributos com fundamento em violação de normas comunitárias pode ser efectuada até ao termo do prazo de oposição à execução fiscal, como permitia o art. 286.º, n.º 1, alínea a), do C.P.T.⁽⁸⁾.

Com efeito, nesta alínea a) previa-se, como fundamento de oposição à execução fiscal, a «inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação», norma esta que abrangia na sua previsão todos os casos de invalidade ou ineficácia da norma em que se baseou o acto de liquidação da dívida exequenda.

Na verdade, naquela alínea a) do n.º 1 do art. 286.º «está-se perante aquilo que se designa por ilegalidade abstracta da liquidação, por a ilegalidade não residir directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas residir na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente do circunstancialismo e condicionalismo em que o acto foi praticado. Cabem aqui todos os casos de normas que violam regras de hierarquia superior, designadamente, além das normas constitucionais, as de direito comunitário ou internacional vigente em Portugal ou mesmo normas legislativas de direito ordinário quando é feita aplicação de normas regulamentares. A ilegalidade é abstracta porque, afectando a própria lei, não depende do acto que faz a sua aplicação em concreto»⁽⁹⁾.

Para além disso, as possibilidades de os interessados reaverem quantias indevidamente cobradas, a título de tributos, com violação de normas comunitárias, não se esgotam com as possibilidades de impugnação contenciosa directa dos actos tributários, em impugnação judicial ou oposição à execução fiscal.

Na verdade, era admitida, na alínea b) do art. 94.º do C.P.T., a revisão oficiosa dos actos tributários a favor dos contribuintes, dentro do prazo de cinco anos, com fundamento em erro imputável aos serviços.

Havendo um erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem normas de direito comunitário, e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro. Na verdade, a letra daquela alínea b) do art. 94.º, ao referir a imputabilidade do erro «aos serviços», aponta manifestamente no sentido de poder servir de base à revisão oficiosa a falta do próprio serviço, globalmente considerado. Na verdade, a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266.º, n.º 1, da CRP. e 55.º da L.G.T.), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços.

Esta possibilidade de revisão oficiosa, manteve-se após a revogação daquele art. 94.º do C.P.T. operada pelo art. 2.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a L.G.T.

(8) E, actualmente, permite o art. 2114.º, n.º 1, alínea a), do C.P.P.T.

(9) Transcrição de enceno do acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 24-11-99, proferido no recurso n.º 18911, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 491, página 146, e em *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 397, página 445.

Com efeito, a L.G.T., no seu art. 78.º, n.º 1, admite também a revisão dos actos tributários a favor dos contribuintes, dentro do prazo de 4 anos ⁽¹⁰⁾ a contar da liquidação, com fundamento em erro imputável aos serviços ⁽¹¹⁾. Por outro lado, embora este n.º 1 do art. 78 refira esta hipótese de revisão como sendo da «*iniciativa da administração tributária*», conclui-se do n.º 6 do mesmo artigo, em que se fala de «*pedido do contribuinte*» «*para a realização*» da «*revisão oficiosa*», que esta pode ser efectuada por iniciativa do contribuinte ⁽¹²⁾.

Embora a revisão do acto tributário a pedido do contribuinte, com fundamento c. em erro imputável aos serviços, se reconduza a um meio administrativo, e não contencioso, que pode conduzir à restituição de quantias indevidamente cobradas através de actos tributários violadores de normas comunitárias, ele abrirá o acesso à via contenciosa, pois a decisão que recair sobre o pedido de revisão é directamente impugnável contenciosamente arts. 95.º, n.ºs 1, e 2, alínea d), da L.G.T. e 118.º, n.º 3, do C.P.T.J. ⁽¹³⁾.

Assim, é de concluir que as possibilidades de impugnação do acto através do qual foi liquidada a quantia cuja restituição a recorrente pretende obter não se limitavam à prevista no art. 123.º do C.P.T.

Por isso, desde logo, será de afastar a possibilidade de ser colocada ao T.J.C.E. a questão que a recorrente refere, nos termos sugeridos, por não se verificar o pressuposto que lhe está subjacente de que o prazo de 90 dias previsto naquele art. 123.º do C.P.T. seja o um prazo geral de caducidade do direito de impugnação contenciosa de actos de liquidação de tributos com violação de normas comunitárias.

Na verdade, não se esgotando naquele art. 123.º as possibilidades de impugnação contenciosa de actos deste tipo, não seria relevante para decidir pela tempestividade da impugnação uma eventual resposta negativa sobre a compatibilidade do prazo aí referido com o ordenamento jurídico comunitário, pois permaneceria em aberto a questão da compatibilidade à luz da globalidade do regime de impugnação contenciosa proporcionado pela lei nacional.

Assim, é de indeferir o reenvio prejudicial, nos termos requeridos.

6 - No entanto, esta conclusão sobre a irrelevância da questão suscitada pelo recorrente, não permite concluir, sem mais pela não efectivação de reenvio prejudicial.

Com efeito, as questões de compatibilidade de normas de direito interno com o direito comunitário devem considerar-se como sendo de conhecimento oficioso como vêm entendendo, uniformemente, a jurisprudência do T.J.C.E. e a doutrina ⁽¹⁴⁾.

⁽¹⁰⁾ Por força do disposto no n.º 6 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, este prazo é aplicável apenas a factos tributários ocorridos a partir de 1-1-98, sendo aplicável aos anteriores, como é o caso do *dosa autos*, o prazo anterior de cinco anos, previsto na alínea b) do art. 94.º do C.P.T.

⁽¹¹⁾ Para além de outros casos que aqui não interessam.

⁽¹²⁾ A confirmação de que a revisão oficiosa pode ser levada a cabo na sequência de pedido do contribuinte encontra-se na alínea a) do n.º 4 do art. 86.º do C.P.P.T., em que expressamente se alude a apresentação de pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo com fundamento em erro imputável aos serviços».

⁽¹³⁾ Actualmente, os arts. 97.º, n.º 1, alínea d), e 102.º, n.º 1, alínea e), do C.P.P.T.

⁽¹⁴⁾ Neste sentido, podem ver-se:

- JOÃO MOTA DE CAMPOS, *Direito Comunitário*, volume II, página 382-383; e
- MIGUEL ALMEIDA ANDRADE, *Guia Prático do Reenvio Prejudicial*, página 72, citando CHEVALLIER-MAIDANI, *Guide Pratique*: article 177 CEE, página 51.

Neste sentido, decidiu já também este Supremo Tribunal Administrativo, no citado acórdão proferido no recurso n.º 18911, e no acórdão de 7-12-99, proferido no recurso n.º 21008.

Na verdade, embora a letra do art. 234.º do Tratado de Roma ⁽¹⁵⁾, em que se prevê o reenvio prejudicial para o T.J.C.E. relativo a questões de interpretação de direito comunitário, se refira a questões **suscitadas** perante uma jurisdição nacional, as razões que estão na base do reenvio prejudicial não permitem outra conclusão que não seja a de que tal reenvio, com o consequente conhecimento oficioso das questões de direito comunitário, deve ter lugar sempre que o juiz tenha dúvidas sobre se deve ou não aplicar uma norma comunitária, com o consequente afastamento de uma norma nacional a ela contrária.

Por outro lado, como se refere no acórdão do T.J.C.E. de 16-6-1981, proferido no processo n.º 126/80: «O art.º 177.º é uma disposição fundamental da ordem jurídica comunitária, já que visa assegurar a unidade do direito comunitário sem a qual não poderia falar-se em direito comum a toda a Comunidade de Estados; ora, ao juiz não pode estar vedado, antes se lhe impõe, aplicar *ex-officio* uma norma de interesse e ordem pública, como é o art. 177.º»

«*O facto de as partes no processo não terem invocado perante a jurisdição nacional um problema de direito comunitário não impede que o Tribunal possa ser demandado pela jurisdição nacional, Ao prever o reenvio prejudicial para o Tribunal, sempre que uma questão seja suscitada perante uma jurisdição nacional o artigo 177.º, §§ 2º e 3.º do Tratado não o pretende limitar aos casos em que uma das partes no processo tenha tomado a iniciativa de suscitar uma questão de interpretação ou de validade do direito comunitário, cobrindo igualmente os casos em que tinta tal questão seja suscitada pela própria jurisdição nacional, quando estima que tinta decisão do Tribunal sobre um ponto seja necessária para proferir o seu julgamento.*»

Em sentido semelhante, pode ver-se PIERRE PESCATORE, que refere:

«*Sucedo igualmente, se bem que não seja sempre o procedimento mais oportuno, que o juiz levante oficiosamente uma questão prejudicial sem mesmo mandar notificar as partes. Todas estas possibilidades entram no quadro do artigo 177.º, nos termos do qual é possível suscitar a questão perante o Tribunal sempre que uma questão relacionada com o direito comunitário é levantada perante uma jurisdição dos Estados membros.*»

O Tribunal tem sempre entendido esta disposição como tendo um sentido objectivo, no sentido de que o recurso prejudicial é possível desde o momento em que uma questão relativa ao direito comunitário se põe perante uma jurisdição nacional, pouco importando que tenha surgido primeiro no espírito de uma das partes ou no espírito do juiz ⁽¹⁶⁾.

Assim, sendo de conhecimento oficioso as questões de direito comunitário, não há obstáculo a que este Supremo Tribunal Administrativo possa apreciar e colocar ao T.J.C.E. questão diferente da sugerida pela recorrente, designadamente a que poderia ter relevância no presente recurso que seria a da compatibilidade com o direito comunitário da globalidade do regime previsto no direito nacional que permite aos interessados obterem contenciosamente a restituição de quantias cobradas a título de tributos, com violação de normas comunitárias.

Por isso, quanto a esta questão de compatibilidade, distinta da sugerida pela recorrente, não se pode afastar o dever de reenvio

⁽¹⁶⁾ *O Recurso Prejudicial do art. 177.º do Tratado CEE e a Cooperação do Tribunal com as jurisdições Nacionais*, tradução portuguesa, página 13.

com fundamento na irrelevância da sua apreciação para a decisão do presente recurso.

Conseqüentemente, há que averiguar se se verifica alguma das outras situações em que é lícito concluir pela dispensa do dever de reenvio quanto a esta questão da compatibilidade referida.

7 - A segunda hipótese referida de dispensa de reenvio é a de se estar perante um cacto claro», isto é, uma situação em que não haja qualquer dúvida razoável sobre a resolução da questão de direito comunitário que importa apreciar.

Independentemente da verificação dos requisitos exigidos pelo T.J.C.E. para esta situação de dispensa de reenvio, designadamente a nível do conhecimento dá generalidade dos textos legais nas suas várias versões, deve entender-se que não se está perante uma situação desse tipo.

Na verdade, não se está perante a interpretação de qualquer norma de direito comunitário cujo alcance se possa determinar com precisão, mas sim apurar a compatibilidade com os princípios gerais de direito comunitário, designadamente o da efectividade das suas normas, que exige que os meios processuais destinados a salvaguarda dos direitos que decorrem para os cidadãos do direito comunitário não tornem praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária⁽¹⁷⁾.

Ora, esta matéria da compatibilidade de um prazo legal para exercício de um direito com princípios de direito comunitário não é regulada por qualquer disposição expressa e, por isso, fora de situações extremas, em que se possa considerar manifesta uma resposta positiva ou negativa a essa questão da compatibilidade tratar-se-á de matéria que não está imunizada relativamente a ponderação de factores de cariz subjectivo, exigindo primacialmente a aplicação da sensibilidade jurídica dos julgadores, baseada em critérios de sensatez e razoabilidade.

A possibilidade de a decisão dessa questão ser influenciada por factores de ordem subjectiva é, naturalmente, um obstáculo a que se possa concluir, em termos objectivos, pela clareza da solução, pelo que a satisfação do designio de uniforme aplicação do direito comunitário que está subjacente ao reenvio prejudicial, não permite dispensa-lo com fundamento na «teoria do acto claro».

No caso em apreço, particularmente no que concerne ao prazo de caducidade de 90 dias previsto na lei nacional para impugnação judicial, está-se manifestamente perante uma situação em que não se pode considerar evidente a sua compatibilidade com o princípio da efectividade do direito comunitário⁽¹⁸⁾, designadamente porque a Directiva comunitária de que decorre a eventual ilegalidade da liquidação nem sequer foi transposta para o direito interno, como deveria ter sido, e, por isso, não foi concedida aos particulares a

⁽¹⁷⁾ Neste sentido podem ver-se os seguintes acórdãos do T.J.C.E.:

- de 10-7-97, proferido no processo n.º C-261195, publicado em *Colectânea de Jurisprudência*, 1997, página 1-4025;

- de 15-9-98, proferido no processo n.º C-260196, publicado em *Colectânea de Jurisprudência*, 1998, página 1-4997;

- de 17-11-98, proferido no processo n.º C-228196, publicado em *Colectânea de Jurisprudência*, 1998, página 1-7141;

- de 9-2-99, proferido no processo n.º C-343196, publicado em *Colectânea de Jurisprudência*, 1999, página 1-0579.

⁽¹⁸⁾ Este princípio exige que os meios processuais destinados a salvaguarda dos direitos que decorrem para os cidadãos do direito comunitário não tornem praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária.

possibilidade de informação acrescida que a transposição visa proporcionar e que é pressuposta por lei ao fixar aquele curto prazo de caducidade.

Por isso, a «teoria do acto claro» não poderá, razoavelmente, suportar uma decisão de dispensa de reenvio, pelo menos em relação a aquele prazo de 90 dias.

8 - A última situação de dispensa de reenvio atrás indicada é a de existir anterior decisão do T.J.C.E. sobre a matéria, entendendo-se que não é necessária uma completa identidade das questões discutidas.

No acórdão do T.J.C.E. de 17-11-98, proferido no processo n.º C-228/96⁽¹⁹⁾, diz-se o seguinte:

1. Na ausência de regulamentação comunitária em matéria de restituição de impostos nacionais indevidamente cobrados, compete d ordem jurídica interna de cada Estado membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regulamentar as modalidades processuais dos recursos jurisdicionais destinados a assegurar a protecção dos direitos que o direito comunitário garante aos particulares, desde que, por um lado, essas modalidades não sejam menos favoráveis que aquelas que dizem respeito a recursos similares de natureza interna (princípio da equivalência) e, por outro, que não tomem na prática impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (princípio da efectividade).

Quanto ao princípio da efectividade, é compatível com o direito comunitário a fixação de prazos razoáveis de recurso sob pena de caducidade no interesse da segurança jurídica que protege ao mesmo tempo o contribuinte e a administração em causa. Com efeito, tais prazos não são de natureza a tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária. Pata este efeito, um prazo nacional de caducidade de três anos que corre a contar da data do pagamento impugnado parece razoável.

O respeito do princípio da equivalência pressupõe, por sua vez, que a modalidade em discussão se aplica indiferentemente aos recursos fundamentados na violação do direito comunitário e àqueles fundados na violação do direito interno, quando se trata do mesmo tipo de impostos ou taxas. Este princípio não pode, em contrapartida, ser interpretado como obrigando um Estado membro a estender, ao conjunto das acções da restituição de impostos ou taxas cobrados em violação do direito comunitário, o seu regime de restituição mais favorável. Assim, o direito comunitário não se opõe a que a legislação de um Estado membro contenha, ao lado de um prazo de prescrição de direito comum aplicável às acções de repetição do indevido entre particulares, modalidades particulares de reclamação e de recurso judicial menos favoráveis para a impugnação de impostos e outras imposições. Só seria diferente se essas modalidades fossem aplicáveis apenas às acções para restituição desses impostos ou imposições que fossem fundadas no direito comunitário.

Daqui resulta que o direito conturbatório não se opõe à aplicação de uma disposição nacional visando substituir, para o conjunto das acções de restituição em matéria aduaneira, um prazo especial de prescrição, de cinco e depois de três anos, ao prazo ordinário de prescrição de dez anos previsto para a acção da repetição do indevido, uma vez que este prazo de caducidade, que é análogo àquele já previsto para diferentes imposições, se aplica da mesma maneira às acções de restituição que se fundam no direito comunitário e àqueles que se fundam no direito interno.

⁽¹⁹⁾ Publicado em *Colectânea de Jurisprudência*, 1998, página 1-7141.

2. O direito comunitário não proíbe ao Estado membro que oponha um prazo nacional de caducidade às acções para restituição de imposições cobradas em violação das disposições comunitárias, mesmo se esse Estado membro não modificou ainda as suas regras nacionais para as tornar conpatíveis com essas disposições, quando, por um lado, tal prazo não é menos favorável para os recursos fundados no direito comunitário que para os recursos fundados no direito interno e que não toma praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária e, por outro lado, quando não se comprova que o comportamento das autoridades nacionais, conjugado com a existência do prazo litigioso, tenha conduzido a privar totalmente a recorrente da possibilidade de defender os seus direitos perante as jurisdições nacionais.

A situação apreciada neste acórdão do T.J.C.E. é fundamentalmente a que está em causa no presente processo.

Na verdade, este acórdão versa sobre «restituição de impostos nacionais indevidamente cobrados»⁽²⁰⁾, designadamente «restituição de impostos ou taxas cobrados em violação do direito comunitário»⁽²¹⁾, o que é precisamente a questão que é colocada pela impugnante no presente processo.

Por outro lado, a posição adoptada pelo T.J.C.E. é aplicável mesmo se «o Estado membro não modificou as suas regras nacionais para as tornar compatíveis com» as disposições de direito comunitário⁽²²⁾.

Por isso, há identidade essencial entre a situação apreciada neste acórdão do T. J.C.E. e a que é objecto do presente processo.

Neste acórdão do T.J.C.E. considera-se que, em situações deste tipo, «na ausência de regularização comunitária em matéria de restituição de impostos nacionais indevidamente cobrados, compete à ordem jurídica interna de cada Estado membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regulamentar as modalidades processuais dos recursos jurisdicionais destinados a assegurar protecção dos direitos que o direito comunitário garante aos particulares» e que «parece razoável» um prazo nacional de caducidade de três anos a contar da data do pagamento impugnado, desde que ele se aplique «indiferentemente aos recursos fundamentados na violação do direito comunitário e àqueles fundados na violação do direito interno, quando se trata do mesmo tipo de impostos ou taxas.

Neste acórdão, toma-se posição apenas sobre o prazo de caducidade de três anos, o que não permite concluir que se possa considerar razoável, na mesma situação, um prazo de 90 dias (10 vezes inferior). Aliás, o tom dubitativo em que o T.J.C.E. formula o seu juízo sobre a razoabilidade do prazo de três anos («parece razoável»), deixa mesmo entrever que serão maiores as dúvidas em relação a prazos inferiores, pelo que não pode deixar de entender-se que a questão da compatibilidade daquele prazo de 90 dias com as exigências do princípio da efectividade do direito comunitário não é implicitamente decidida no acórdão referido e, por outro lado, não é de solução clara, pelo menos no sentido afirmativo.

No entanto, é diferente a conclusão a retirar do referido acórdão do T.J.C.E. no que concerne à globalidade do regime de impugnação dos actos de liquidação de receitas tributárias violando normas de direito comunitário.

⁽²⁰⁾ 1.º parágrafo do ponto I.

⁽²¹⁾ 3.º parágrafo do ponto I.

⁽²²⁾ Ponto 2.

Com efeito, deste acórdão retira-se com segurança, que o T.J.C.E. considera que é aceitável, à face dos princípios da efectividade e da equivalência que enuncia, um prazo de caducidade de três anos para a impugnação de actos de liquidação de tributos que violem normas de directivas comunitárias não transpostas para o direito interno dos Estados membros, desde que tal prazo não seja menos favorável para os recursos fundados no direito comunitário que para os recursos fundados no direito interno.

Ora, por um lado, o direito interno nacional não estabelece um regime menos favorável para a impugnação de actos tributários que violam normas de direito comunitário do que o que vigora para os actos que violam normas de direito interno, pelo que não há incompatibilidade à luz do princípio da equivalência.

Por outro lado, como se referiu, considerado na plenitude dos meios administrativos e contenciosos colocados à disposição dos interessados para obterem a restituição de quantias indevidamente cobradas, o regime nacional de impugnação de actos tributários com fundamento em erro imputável aos serviços (categoria de vício em que se enquadram as situações de violação de normas de direito comunitário), permite o acesso a meios judiciais de restituição de quantias indevidamente cobradas desde que tal direito seja exercido previamente por via administrativa dentro do prazo de quatro anos (art. 78º, n.º 1, da L.G.T.), prazo esse que era de cinco anos no momento em que foi praticado o acto ilegal [art. 94.º, alínea b), do C.P.T.].

Por isso, entendendo-se no acórdão referido que um prazo de três anos é suficiente para assegurar a satisfação das exigências do princípio da efectividade do direito comunitário, tem de concluir-se forçosamente que o regime nacional é compatível com o direito comunitário⁽²³⁾.

Nestes termos, tem de concluir-se que é dispensável o reenvio, por a questão essencial de direito comunitário a apreciar já ter sido decidida no referido acórdão do T.J.C.E.

9 - Assim, conclui-se que, no caso em apreço, o interessado tinha à sua disposição meios que lhe permitiam a restituição da quantia que entende ter sido ilegalmente cobrada com violação de normas de direito comunitário.

No entanto, no caso, estando efectuado o pagamento e esgotado o prazo de 90 dias em que a lei permite a impugnação com fundamento em qualquer ilegalidade, apenas poderia obter a quantia pretendida através de revisão do acto tributário, com um dos fundamentos legalmente admissíveis para esta e, eventualmente, impugnação contenciosa de decisão que indeferisse a sua pretensão.

Não há possibilidade de convolução da petição de impugnação para qualquer outro meio contencioso, uma vez que, esgotado o prazo de impugnação judicial e tendo sido efectuado o pagamento, o acesso aos meios contenciosos apenas seria possível na sequência de prévia decisão administrativa proferida em procedimento de revisão do acto tributário.

Por isso, tendo a impugnação judicial sido deduzida para além do prazo de 90 dias a contar do termo do prazo de pagamento voluntário e não havendo incompatibilidade entre este prazo e o direito

⁽²³⁾ A idêntica conclusão se chegaria se se entendesse, como se entendeu na decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância que indeferiu o pedido de suspensão da instância, que era viável a utilização de acção para reconhecimento de um direito, pois o prazo a sua instauração era de 5 anos no domínio de vigência do C.P.T. (art. 165.º, n.º 1), sendo de 4 anos à face do C.P.P.T. (art. 145.º, n.º 2).

comunitário, ela tinha de ser considerada ímtempitiva, como foi, em consonância com o preceituado no art, 123.º, n.º 1, alínea a), do C.P.T.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar, com esta fundamentação, a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2001. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira* (voto a decisão mas não acompanho a argumentação do acórdão que diverge da do acórdão n.º 26 443, de 31-10-01, de que fui relator).

Acórdão de 17 de Dezembro de 2003.

Assunto:

Artigo 886º-A do CPC - não aplicação subsidiária à execução fiscal.

Doutrina que dimana da decisão:

O artigo 886º-A do CPC (que impõe a prévia audição do exequente, do executado e dos credores com garantia sobre os bens a vender, relativamente à modalidade da venda, ao valor base dos mesmos bens e à eventual formação de lotes) não é subsidiariamente aplicável à execução fiscal, por isso que o legislador do CPPT regulou de forma completa a matéria da modalidade da venda no processo executivo fiscal, bem como a do valor base dos bens a vender.

Recurso n.º 1951/03-30, em que são recorrente, Crédito Predial Português, S. A., e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator, o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

CRÉDITO PREDIAL PORTUGUÊS, SA, "não se conformando com a sentença (do TT de 1ª Instância de Viseu) que indeferiu a pretensão do Banco e entendeu que o reclamante (no processo de execução fiscal n.º 1848-02101703.9 do Serviço de Finanças de Paredes) não tem qualquer direito a pronunciar(-se) sobre a modalidade da venda e o valor base do bem imóvel penhorado a vender", dela interpôs, oportunamente, recurso para este STA.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. Não obstante a modalidade da venda e o valor base do bem a vender estarem regulados nos artigos 248º e 250º do CPPT, a garantia prevista no artigo 886º-A do CPC é de aplicação subsidiária por remissão do artigo 2º, al. e), do CPPT, pois neste diploma o exercício do direito de os restantes credores se pronunciarem sobre o preço não se encontra regulado.

2. O argumento de que o exercício do direito de audição põe em causa o interesse público na celeridade destes processos não tem cabimento, porquanto o Estado dispõe de mecanismos para controlar e limitar temporalmente o exercício do mesmo.

3. A decisão de que se recorre é também ilegal por violar a norma constitucionalmente consagrada no artigo 13º da Constituição, na medida em que privilegia, injustificadamente, o Estado em detrimento dos restantes credores.

4. O artigo 250º, n.º 1, al. a), do CPPT, interpretado no sentido de permitir que o órgão de execução fiscal fixe o valor base do bem para venda, sem assegurar que os restantes credores se pronunciem, é, além do mais, materialmente inconstitucional, por violar o princípio da igualdade consagrado no artigo 13º da CRP, pois nenhuma razão existe passível de justificar essa discriminação.

5. Decidindo como decidiu, o despacho recorrido violou não só a norma constitucional referida, como também o estatuído no artigo 886º-A do CPC, aplicável por força da norma remissiva do artigo 2º, e), do CPPT.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso e, consequentemente, revogar-se a decisão recorrida, ordenando-se que na fixação do preço base de venda seja tido em conta o valor indicado pelo recorrente.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende, em síntese, que "os fundamentos do recurso não procedem, pelo que há que confirmar o julgado, negando-se, consequentemente, provimento ao recurso."

Sem vistos, dado o carácter urgente do recurso (artigo 707º, n.º 2 do CPC), vêm os autos à conferência para decisão, a que nada obsta.

E a questão decidenda é a de saber se é subsidiariamente aplicável ao processo de execução fiscal o artigo 886º-A do Código de Processo Civil, que impõe a prévia audição do exequente, do executado e dos credores com garantia sobre os bens a vender, relativamente à modalidade da venda, ao valor base dos bens a vender e à eventual formação de lotes.

Para que tal sucedesse, necessário era que, em tal sede, se perfilasse no CPPT omissão de regulamentação - cfr. alínea e) do seu artigo 2º. Ora, isso não ocorre, pois que, como bem refere a instância, "o legislador do Código de Procedimento e de Processo Tributário regulou de forma completa a matéria da modalidade de venda no processo de execução fiscal, bem como a do valor base dos bens a vender".

Com efeito, no artigo 248º do sobredito compêndio adjectivo se prescreve que a venda é feita por meio de propostas em carta fechada, salvo quando diversamente se disponha na presente lei.

Como assim, decorrendo **imperativamente** dos aplicáveis dispositivos legais a modalidade da venda, não faria qualquer sentido ouvir, a respeito, quem quer que fosse. E o mesmo se diga quanto ao valor base para a venda, **necessariamente determinado** de acordo com as regras precisas fixadas no artigo 250º do mesmo Código.

Temos, pois, que o legislador teve o intuito de regular de forma exhaustiva o formalismo da venda em processo de execução fiscal, claramente norteado por preocupação de celeridade processual, de molde a obter-se a mais rápida arrecadação de receitas públicas a cobrar coercivamente, com a maior economia de meios.

O que, ao contrário do que o Banco recorrente alega, não envolve afrontamento do princípio constitucional da igualdade, vertido no artigo 13º da Lei Fundamental.

Conforme se observa no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 211/2003 -Processo n.º 308/2002, in D. R. II Série n.º 141, de 21.VI.2003, "a violação do princípio constitucional da igualdade subentende uma concreta e efectiva situação de diferenciação injustificada ou discriminatória, sendo certo que, a este propósito, a jurisprudência

constitucional tem insistentemente sublinhado não proibir aquele princípio que se criem distinções, desde que estas não sejam arbitrárias ou desprovidas de fundamento material bastante”.

Ora, a apontada divergência entre o processo de execução fiscal e o processo executivo comum justifica-se pela diversa natureza dos interesses em causa: naquele o superior **interesse público** da premente realização de numerário para o erário público, em vista da “satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas” (cfr. artigo 5º da LGT); no processo de execução comum, essencialmente, interesses privados, que não reclamam, com tanta acuidade, acentuada celeridade processual, por isso que se aceita certa maleabilidade em sede de *modalidade da venda e valor base dos bens a vender* (v. artigos 886º e 886º-A do CPC), bem se compreendendo que, antes de sobre tais pontos tomar posição, o juiz ouça os diversos titulares de tais interesses.

Como refere o Professor Soares Martinez, *DIREITO FISCAL*, 7ª edição, pp. 443-444, “o processo de execução fiscal caracteriza-se, especialmente, pela simplicidade e pela celeridade. ... Tais celeridade e simplicidade interessam, normalmente, ao credor que promove a execução. ... O processo comum de execução foi estruturado em termos menos simples, e menos rápidos, por motivos amplamente atendíveis.” Ressalta do que vem de explanar-se que se perfila plena justificação para a diversidade de regulamentação processual em referência, entre o processo civil e o processo tributário em sede de execução, ocorrendo, pois, “fundamento material bastante” para o efeito.

Em seguimento do exposto, im procedem todas as conclusões da alegação do recorrente.

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

Custas pelo Banco recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2003. — *Mendes Pimentel* (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 DESTES NÚMERO € 32,32 (IVA INCLUÍDO 5%)

Depósito legal n.º 25 495/89

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.