



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

7 de Julho de 2004

## APÊNDICE

---

**SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO**

**Decisões proferidas pela 2.<sup>a</sup> Secção  
(Contencioso Tributário)  
Decisões em pleno  
durante o ano de 2003**

## Acórdão de 19 de Março de 2003.

### Assunto:

*Reclamação para a conferência.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Na reclamação para a conferência contra um despacho do relator, o reclamante tem o ónus de alegar e demonstrar que o despacho do relator lhe causou um prejuízo ou agravo, não bastando dizer que reclama para a conferência porque quer que sobre a matéria recaia um acórdão - artº 700º, nº3, do CPC.*

Recurso n.º 14/02, em que são recorrente Cerâmica Central Malveirense, L.<sup>da</sup>, e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.<sup>mo</sup> Cons.º Almeida Lopes.

Acordam no Pleno da 2.<sup>a</sup> Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Nestes autos de recurso por oposição de acórdãos, em que é recorrente CERÂMICA CENTRAL MALVEIRENSE, LDA, foi proferido o despacho de fl. 104, do relator, a julgar findo o recurso por não haver oposição de acórdãos.

Inconformada com este despacho, a recorrente reclamou para a conferência, mas não fundamentou essa reclamação, isto é, não disse porque se sentia agravada com o despacho reclamado.

Por falta de fundamentação dessa reclamação, por despacho do relator, de fl. 107-v, não foi admitida a reclamação para a conferência.

Deste novo despacho, a recorrente volta a reclamar para a conferência, por meio do requerimento de fls. 109 a 112, agora fundamentando que tem o direito de reclamar para a conferência contra os despachos do relator, sustentando que as reclamações para a conferência têm de ser motivadas, já que a recorrente pretende tão-só que sob a matéria do despacho recaia um acórdão.

A Fazenda não respondeu a esta segunda reclamação para a conferência.

O M.<sup>o</sup>P.<sup>o</sup> emitiu douto parecer nos termos do qual deve ser indeferida a reclamação.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Esta segunda reclamação para a conferência já se encontra fundamentada, pelo que não podia ser rejeitada liminarmente pelo relator.

Mas terá sido correcta a rejeição operada pelo despacho de fl. 107-v, que é o que está em causa com a segunda reclamação para a conferência?

Terão as reclamações para a conferência de ser motivadas ou fundamentadas?

Todas as reclamações para a conferência que têm sido apresentadas neste STA são motivadas e nelas os reclamantes dizem porque razão se sentem agravados com o despacho do relator do qual se reclama para a conferência. Não basta dizer que se reclama para a conferência a fim de sobre a matéria do despacho recair um acórdão do STA.

É lógico que se o relator aponta as suas razões para decidir como decidiu, cumpre ao reclamante para a conferência impugnar essas razões, demonstrando que o despacho está errado. Se nada diz, de que valia o relator ter poderes legais para decidir se, ao fim e ao cabo, a parte sempre inutilizaria esse despacho por meio de uma reclamação para a conferência?

Nos termos do artº 700º, nº 3, do CPC, quando a parte se considere prejudicada por qualquer despacho do relator pode reclamar para a conferência.

Para que a parte se considere prejudicada tem de o demonstrar, pois se ela não estiver prejudicada ou agravada com esse despacho não tem o direito de reclamar para a conferência. Ora, a recorrente tinha o ónus de demonstrar que o despacho do relator lhe causou um prejuízo ou agravo e era ilegal. Neste sentido pode ver-se a douta opinião do Prof. Albertos dos Reis, in Código de Processo Civil Anotado, vol. v, pág 422.

Assim, por falta de demonstração da ilegalidade e do prejuízo ou agravo causado pelo despacho do relator, indefere-se a reclamação para a conferência, apesar de a mesma vir indevidamente dirigida ao Ex.<sup>mo</sup> Presidente deste STA.

Custas do incidente pela reclamante, com 75 euros de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lihoa, 19 de Março de 2003. — *José Joaquim Almeida Lopes* (relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Luís Filipe Mendes Pimentel*.

## Acórdão de 19 de Março de 2003.

### Assunto:

*IRS 1996. Hipovisão - comprovação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Para efeitos de IRS relativo ao ano de 1996, a hipovisão relevante em termos de benefício fiscal previsto nos artigos 44º do EBF e 25º e 80º do CIRS tem de ser comprovada através de atestado médico emitido em consonância com o DL n.º 202/96, de 23.X, apontando para grau de incapacidade igual ou superior a 60%, após a aplicação de meios de correcção ou compensação.*

Recurso n.º 103/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: José Augusto da Silva Portela e mulher; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

Acordam, em conferência, no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública, inconformada com o acórdão da Secção de fls.122-134 que, revogando sentença do TT de 1.<sup>a</sup> Instância de Braga, julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por José Au-

gusto da Silva Portela e mulher, Maria Ana Pinheiro Mendes, contra liquidação de IRS do ano de 1996, dele interpôs recurso para esta formação, ao abrigo da alínea b) do artigo 30º do ETAF, em virtude de o considerar em oposição com vários outros acórdãos do TCA e, designadamente, com o de 05.XII.2000, tirado no recurso n.º 4236/00, de que juntou cópia - fls.149-162.

Apresentou alegação tendente a demonstrar a alegada oposição de acórdãos.

Contra-alegando, os recorridos dizem que a Rct. só apresentou "alegações quanto à questão de fundo, sobre o próprio objecto do recurso", por isso que este terá de ser julgado deserto.

O distinto PGA opinou no sentido do prosseguimento do recurso. No despacho do relator de fls. 183-185, desatendeu-se a questão prévia da deserção do recurso e determinou-se o seu prosseguimento.

Alegando sobre o objecto do recurso, a Fazenda Pública conclui:

1. Com a aprovação e entrada em vigor do DL n.º 202/96, de 23.X, modificaram-se os critérios de "incapacidade relevante" para efeito de reconhecimento de benefícios fiscais, nomeadamente os previstos no artigo 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

2. Releva, agora, apenas, a incapacidade residual, ou seja, o coeficiente de (in)capacidade correspondente à disfunção residual, após a aplicação de meios de correcção, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na TNI (alínea e) do n.º 15 do Anexo I ao DL n.º 202/96).

3. Para efeitos de IRS, o ano fiscal coincide com o ano civil (art.º 134º do CIRS).

4. Em sede de IRS, "a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite" (art.º 14º, n.º 7, do CIRS).

5. Porque ninguém faz futurologia, nenhum atestado médico com data anterior a 31 de Dezembro pode certificar a situação pessoal do sujeito passivo àquela data.

6. De qualquer modo, o atestado médico apresentado pelo sujeito passivo não faz qualquer referência à natureza, residual ou não, da incapacidade nele atestada, única que, actualmente, releva (alínea e) do n.º 5 do Anexo I do DL n.º 202/96).

7. O que não retira qualquer validade intrínseca e objectiva ao atestado, validade essa que, em abstracto, ou, eventualmente, para outros efeitos, se não contesta, ou alguma vez contestou.

8. Só que, dizendo menos do que a AF pretende e tem o direito de saber e o dever de confirmar, não pode servir para confirmação da veracidade dos pressupostos do benefício em causa (arts. 6º do EBF e 122º do CIRS).

9. Porque a AF tem o direito e o dever de fiscalizar e o sujeito passivo o dever de obediência ao "princípio da iniciativa dos interessados" consignado no art.º 14º do EBF e, nomeadamente, na alínea c) do n.º 1, de acordo com o qual deverá fazer prova da verificação dos pressupostos de reconhecimento dos benefícios.

10. E tem, ainda, o sujeito passivo de IRS o dever de colaboração (arts. 123º e 124º, c), parte final, do CIRS), também ele infringido.

11. Da conjugação do disposto nos arts. 14º, 7, do CIRS e alínea e) do n.º 5 do Anexo I ao DL n.º 202/96, resulta que não está em causa, nem nunca esteve, qualquer aplicação retroactiva do DL n.º 202/96, que, aliás, fixa a própria data da sua entrada em vigor

(30.XI.1996), que é anterior à do termo do ano fiscal respectivo (31.XII.1996).

12. Este diploma aplica-se, no entanto, com as devidas adaptações, aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que significa que se não aplica aos já terminados.

13. É, pois, evidente que todos os atestados médicos emitidos antes da entrada em vigor do DL n.º 202/96 não dependem da observância do mesmo para serem válidos e legalmente perfeitos, se tiverem observado as disposições legais em vigor à data da respectiva emissão.

14. O que lhes não confere, no entanto, eficácia para prova da verificação dos pressupostos do benefício previsto no art.º 44º do EBF, porque para tanto se exige que reflectam a situação médica dos beneficiários a 31 de Dezembro.

15. Os atestados médicos, só por si, não sendo senão a tradução escrita do resultado de um acto médico de observação objectiva num dado momento (e não em qualquer outro) e não conferem quaisquer direitos, muito embora possam ser um elemento essencial para o seu reconhecimento, como é o caso.

16. Assim, ninguém pode falar de direitos adquiridos "pelo atestado médico". O estado médico de todos nós é, por natureza, permanentemente mutável. E, por isso, nada pode ser adquirido nessa sede.

17. Como se não pode falar, igualmente, de direitos adquiridos em sede de benefícios fiscais, nomeadamente em sede de impostos anuais, como é o IRS.

18. A este propósito, recorde-se que a regra geral em sede de benefícios fiscais foi sempre a da transitoriedade dos mesmos e o seu carácter excepcional, consagrado, aliás, na sua própria definição contida no n.º 1 do art.º 2º do EBF ("consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional ...").

19. Regra esta que a LGT, aprovada pelo DL n.º 298/98, de 17.XII, apenas confirmou, tendo mesmo o legislador tido o cuidado de o realçar no respectivo preâmbulo, com as seguintes palavras: "a consagração da regra geral da transitoriedade dos benefícios fiscais, sujeitando-os a uma avaliação periódica visando impedir a sua transformação em verdadeiros privilégios fiscais".

20. É irrelevante discutir se se está perante um benefício fiscal automático (que, aliás, não é o previsto no art.º 44º do EBF) ou perante um benefício de reconhecimento meramente declarativo, como é o caso, pois, no caso concreto, o reconhecimento do benefício está, sempre, dependente da verificação dos respectivos pressupostos, o que, no caso *sub judice*, não se verificou.

21. O acórdão recorrido fez errada interpretação dos factos e errada interpretação e aplicação das seguintes disposições legais: DL n.º 202/96, de 23.X, nomeadamente o disposto na alínea e) do n.º 5 do seu Anexo I, arts. 6º, 11º, 14º, c), e 44º do EBF aprovado pelo DL n.º 215/89, de 01.VII, e, ainda, dos arts. 14º, 7 (muito especialmente e de forma definitiva) e 66º, 4, do CIRS.

Contra-alegando, os recorridos pugnam pela integral manutenção do acórdão recorrido.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Quanto à questão preliminar da existência dos pressupostos específicos do recurso, nada há a acrescentar ao que, a respeito, se decidiu no pertinente despacho do relator, sendo evidentes quer a similitude factual relevante, quer a identidade da questão fundamental de direito e mostrando-se provado por presunção (v. artigos 349º

e 350º, 1, do Código Civil) o trânsito em julgado do acórdão fundamentado, nos termos, nos termos da 2.ª parte do n.º 4 do artigo 765º do CPC, texto anterior ao DL n.º 329-A/95, de 12.XII.

Reafirma-se, portanto, a existência da invocada oposição de acórdãos.

Por outro lado, o acórdão recorrido foi proferido em último grau de jurisdição, atenta a data da instauração da presente impugnação judicial - 18.I.1999 - e o disposto no artigo 120º do ETAF, redacção introduzida pelo artigo 1º do DL n.º 229/96, de 29.XI (cfr., ainda, o artigo 5º, 1, deste último diploma e a Portaria n.º 398/97, de 18.VI).

Destarte, perfilam-se os requisitos da alínea b') do artigo 30º do ETAF.

A questão decidenda é a de saber se, relativamente à liquidação do IRS do ano de 1996 e para efeitos do benefício fiscal previsto nos arts. 25º e 80º do CIRS e 44º do EBF, podia, ou não, a Administração Fiscal (AF) deixar de considerar os atestados médicos emitidos pela autoridade de saúde concelhia donde resulta terem os recorrentes um grau de incapacidade de carácter permanente superior a 60%, sendo tais atestados emitidos anteriormente ao novo critério de avaliação constante da circular normativa n.º 22/DSO, de 15.12.95, da DGS e anteriormente à entrada em vigor do DL 202/96, de 23.10, e, consequentemente, se a liquidação do referido imposto feita pela AF sem ter em consideração o grau de deficiência constante dos referidos atestados enfermava, ou não, de ilegalidade.

Ante a não impugnação e o facto de não haver lugar a qualquer alteração da matéria de facto fixada pelo Tribunal *a quo*, para a mesma remetemos, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 713º, 6, 726º, 749º e 762º, 1, do Código de Processo Civil.

E no quadro factual desenhado no acórdão recorrido sobressai que a impugnante, com um atestado médico emitido, em 04.X.1995, pela autoridade de saúde concelhia, certificando sofrer Maria Ana Pinheiro Mendes de deficiência que, de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.IX, lhe confere um grau de incapacidade de 80,75 %, pretendeu lhe fosse atendido na liquidação o benefício fiscal concedido pela lei aos deficientes.

Ora, cabe notar que problemática absolutamente idêntica à colocada no presente recurso foi enfrentada por esta formação nos acórdãos tirados nos processos n.ºs 25 693, 25 801, 25 536, 25 714 e 25 978, em 27.VI.01, 20.IX.01, seis de Março e 19 de Junho de 2002, respectivamente, nele se concluindo pela legalidade da recusa, por banda da Administração Fiscal, de atestado médico emitido em data anterior à vigência do DL n.º 202/96, de 23.X, por isso que o mesmo não revela o grau de deficiência oftalmológica após aplicação de meios de correcção ou compensação.

Lê-se no último dos sobreditos arestos:

” Constitui pressuposto do direito aos benefícios fiscais em causa que o sujeito passivo tenha um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60%.

Ora, se antes e face à inexistência de normas específicas para a avaliação de incapacidade fiscalmente relevante, a administração de saúde a quem competia determinar esse grau de incapacidade tinha de recorrer à Tabela Nacional de Incapacidades, tabela esta que tinha sido perspectivada para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais, de forma a possibilitar alguma

uniformização valorativa a nível nacional, segundo as palavras do próprio legislador no prómio do DL n.º 202/96, de 23/10, ... - entendeu o legislador deste último diploma ”estabelecer o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência, tal como definido no artigo 2º da Lei n.º 9/89, de 2 de Maio, para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei para facilitar a sua plena participação na comunidade.”

E, de entre as regras que este diploma estabeleceu, tendo em vista a realização do escopo enunciado, a observar na determinação do valor final da incapacidade, conta-se a afirmada na al. e) do n.º 5 do seu Anexo I, que tem por epígrafe Instruções Gerais, que é do seguinte teor:

*” 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 deve ser correspondente à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na Tabela.*

(...)

Quer dizer, o legislador do DL 202/96 privilegiou como critério geral relevante de determinação da incapacidade, para os efeitos mencionados no seu art.º 1º, apenas a incapacidade residual após a aplicação de próteses e ortóteses.

Ao adoptar este critério, o legislador deste diploma não desrespeitou o princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal da AR (arts. 106º, 2, e 168º, n.º 1, al. j), da CRP, nas versões ao tempo). E não o desrespeitou porque o legislador do DL n.º 202/96 não interferiu na definição dos pressupostos legais constitutivos de tais benefícios que o CIRS e o EBF estabeleciam, pois estes continuaram a ser os mesmos: ”sujeito passivo cujo grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 60%.” O diploma limitou-se a estabelecer um critério geral e abstracto, por ele considerado mais adequado, quer para surpreender a incapacidade fiscalmente relevante, de um ponto de vista técnico-científico, quer para dar cumprimento ao princípio da igualdade na aplicação da lei, em substituição de um outro critério técnico que anteriormente lhe apontava para o mesmo efeito, que a entidade materialmente competente para quem a norma de isenção remetia a avaliação da incapacidade fiscalmente relevante - a administração de saúde - deveria seguir nessa tarefa. Sendo assim, o bloco da legalidade tributária continua a ser o mesmo, só tendo mudado o bloco de juridicidade (legalidade) da actuação técnica dos serviços competentes de saúde.

(...)

Sendo a situação pessoal fiscalmente relevante a existente em 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto e respeitando a incapacidade do sujeito passivo exactamente a essa situação pessoal no âmbito da deficiência, terá de ser à situação que então se verificar neste domínio que se terá de atender para aferir do direito do contribuinte aos benefícios fiscais que vão assim delimitar negativamente o efeito jurídico omnicompreensivo que decorreria da verificação dos factos tributários.

Deste modo será também à lei que então estiver em vigor que estabeleça o regime e os critérios técnico-científicos de determinação da natureza e grau da incapacidade relevada na lei fiscal como pressuposto do direito aos benefícios fiscais que deve atender-se.

Não estamos assim perante qualquer aplicação retroactiva do DL n.º 202/96, de 23/10, mas antes defronte de uma aplicação da lei para o futuro, de uma eficácia prospectiva da lei, de acordo com o princípio geral de direito decorrente do princípio democrático e da tutela da confiança, insitos no princípio assumido pela nossa Lei Fundamental do Estado de Direito Democrático (art.º 2º da CRP), afirmado, entre o mais, no art.º 12º do C.Civil e no art.º 12º da Lei Geral Tributária.

Ao contrário do defendido pelo recorrente, não poderá falar-se da existência de qualquer efeito jurídico consolidado na Ordem Jurídica, consubstanciado numa definição irrevogável de uma certa incapacidade, com determinada natureza e determinado grau.

E não poderá falar-se porque, como já se disse, a questão da relevância que a incapacidade possa alcançar no domínio tributário apenas se pode colocar, à face das normas que instituem os respectivos benefícios quando pela ocorrência dos factos tributários haja de ser convocada a aplicação de norma que impeça ou atenua o âmbito dos efeitos constitutivos da obrigação tributária que a lei faz deles emergir. É a esse momento que há que reportar a existência dos pressupostos da norma concedente do benefício.

Apelar à determinação da incapacidade feita anteriormente com o recurso a critérios jurídicos técnico-científicos que entretanto foram abandonados pelo legislador apenas seria juridicamente admissível se a lei previsse a aplicação ultra-activa do regime anterior ao abrigo do qual o exame de avaliação da incapacidade foi feito.

Ora, não existe norma que tenha determinado esta eficácia ultra-activa dos critérios de aferição da incapacidade fiscalmente relevante, pelo que vale a regra geral.

Por outro lado, nem sequer a natureza dos benefícios em causa demanda o respeito pela definição que a administração de saúde haja feito da incapacidade e da sua natureza e grau, com aplicação dos critérios técnicos vigentes à data do exame. Na verdade, estando a verificação dos seus pressupostos reportada, de acordo com a lei que os prevê, à data dos factos tributários em cuja modelação de efeitos interferem negativamente, aliás, em consonância com a sua natureza pura e estrutural, só então poderá pôr-se a questão do direito a eles.

(...)

Segundo o prescrito no n.º 1 do art.º 119º do CIRS, a administração fiscal pode exigir aos sujeitos passivos do IRS a apresentação de documentos comprovativos dos factos ou situações afirmados nas suas declarações, entre elas se contando a relativa ao grau e natureza da incapacidade susceptível de ser valorada fiscalmente.

(...)

Assim, quando os contribuintes não demonstrem, através de atestado médico (ou documento equivalente, para o caso das juntas de saúde dos ramos das FA e da PSP e das juntas médicas da GNR - art.º 2º, n.º 1, do DL 202/96), haver a incapacidade declarada sido avaliada de acordo com os critérios vigentes à data em que, segundo o tipo de imposto, se define a situação tributária concreta dos contribuintes - no tipo em causa, 31 de Dezembro - não pode a administração fiscal considerar como demonstrada a incapacidade declarada."

Em suma: não se perfilando argumentação susceptível de contrariar tal reafirmação recente do entendimento deste Pleno na matéria *sub judicio*, mantemo-lo, tendo sobremaneira em mente o estatuído no artigo 8º do Código Civil.

Destarte, atento tudo o exposto, acorda-se conceder provimento ao recurso, revogando-se o aresto recorrido e julgando-se improcedente esta impugnação judicial.

Custas neste Pleno pelos recorridos, solidariamente, fixando-se a taxa de justiça em € 250 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 19 de Março de 2003. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Manuel Marques Meira* — *João Plácido Fonseca Lima* — *António José Pimpão* — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Emâni Marques da Silva Figueiredo* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido, pois houve violação do princípio da confiança na decisão da autoridade de saúde, que já era caso resolvido) — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* (vencido).

#### Voto de vencido

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor — cfr. art.º 7º — e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais, cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

### Acórdão de 19 de Março de 2003.

#### Assunto:

*Oposição de julgados. Ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Da lei (arts. 30º/b) do ETAF e 763º do CPCivil) e da jurisprudência corrente, extrai-se a asserção de que a oposição de julgados pressupõe assertivos antagónicos dos arestos confrontados quanto à mesma questão de direito, com base em situações de facto e enquadramentos legais idênticos.*

2 — *O que não ocorre se os acórdãos tidos em confronto divergem na solução encontrada por serem diversas as regras de direito, que continham proposições jurídicas substancialmente diferentes, em que cada um deles se fundou.*

Recurso n.º 725/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: PORTINA - Fábrica de Calçado, L.da; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam, em conferência, no Pleno da 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com o acórdão da Secção de 10.07.2002 que concedeu provimento ao recurso interposto por Portina — Fábrica de Calçado, Lda., da sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, que havia julgado improcedente o pedido de condenação do Estado no pagamento de juros indemnizatórios em sede de execução de julgados, veio a Representante da FªPª recorrer para o Pleno da Secção, com base em oposição de julgados, com o acórdão da mesma Secção de 20.10.99, processo n.º 20.949, quanto à questão de o recorrente que viu anulada por decisão transitada em julgado a liquidação, em processo de impugnação, poder pedir, em execução de julgado, a condenação do Estado no pagamento de juros indemnizatórios, no caso de aquela decisão judicial não ter ordenado o seu pagamento.

Concluiu as alegações a sustentar a oposição na medida em que foram proferidos no domínio da mesma legislação, pois em ambos os recursos esteve em causa a interpretação do art. 24º/1 do CPT; respeitam à mesma questão fundamental de direito, o pagamento de juros indemnizatórios, quando a decisão não ordenou o seu pagamento; e finalmente assentam sobre soluções opostas, porquanto que no acórdão recorrido foi considerado que a concessão de juros indemnizatórios se insere na reconstituição da situação do lesado e por isso não pode deixar de admitir-se o seu conhecimento em sede da execução do julgado anulatório, mesmo que a decisão não tenha ordenado o seu pagamento, no acórdão fundamento considerou-se que, estando em causa uma execução de sentença, não pode, em sede de execução, apreciar-se se na anulação do imposto liquidado haveria ou não lugar à contagem dos juros indemnizatórios por não ser essa a função de tal execução.

Contra-alegou a recorrida a sustentar que, contrariamente ao alegado pela FªPª, os referidos acórdãos não foram proferidos no domínio da mesma legislação, enquanto que o acórdão fundamento assenta no art. 86º CIRS, o acórdão recorrido assenta nos arts. 24º do CPT e 100º e 102º da LGT. Importa sublinhar que o art. 86º do CIRS estabelecia um regime diferente do regime previsto no CPT e na LGT, distinguindo entre os erros de facto e os erros de direito. Acresce ainda que os referidos acórdãos nem sequer dizem respeito à mesma questão fundamental de direito, porquanto o acórdão fundamento considerou que "foi o erro do contribuinte ao declarar uma quantia não sujeita a imposto que determinou que a liquidação fosse elaborada nos termos em que o foi", concluindo que "teria de haver uma decisão no sentido de que os serviços efectuaram a liquidação com erro de facto, o que não se verificou".

O Exmº Magistrado do MºPº é de parecer que não há identidade do quadro legal aplicado em ambos os acórdãos, porquanto enquanto

no acórdão fundamento o quadro legal interpretado e aplicado foi o definido pelo art. 86º do CIRS, na versão original de 1988, no acórdão recorrido o quadro legal é o dos arts. 43º, 100º e 102º da LGT, que inovou em matéria de reconstituição da situação objecto do litígio. Termos em que é de parecer que se julgue findo o recurso (art. 284º/5 do CPPT).

O acórdão recorrido entendeu que do processo resultou que as correcções pelos valores aditados à matéria colectável se mostraram indevidas por erro sobre os pressupostos de direito, pelo que o cumprimento do julgado não podia deixar de passar pela devolução ou restituição do que indevidamente tinha sido pago, em cumprimento da imperatividade jurídica da eficácia do acto anulatório, pelo que a Administração Fiscal estaria obrigada ao pagamento dos juros indemnizatórios vencidos até ao termo do prazo da execução da decisão anulatória, face ao preceito do art. 100º da LGT.

O acórdão fundamento entendeu que conforme o art. 24º/1 do CPT, haveria direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte, quando se determinasse que houvera erro de facto imputável aos serviços, erro esse que teria de ser determinado em processo gracioso ou judicial, sendo que no caso concreto não havia sido provado qualquer erro imputável à AF, pelo contrário, teria sido erro do contribuinte ao declarar uma quantia sujeita a imposto que determinou que a liquidação fosse elaborada nos termos em que o foi.

Não vem comprovado o trânsito do acórdão fundamento, mas o mesmo presume-se, nos termos da parte final do artigo 763º/4 do CPCivil, aplicável por força dos arts. 131º/1 e 102º e ss. da LPTA.

Da lei, artºs. 30º/b) do ETAF e 763º do CPCivil, e da jurisprudência corrente extrai-se a asserção de que a oposição de julgados pressupõe assertivos antagónicos dos arestos tidos como opostos quanto à mesma questão de direito, com base em situações de facto e enquadramentos legais idênticos (por todos, Ac. do Tribunal Pleno do STA, de 21-6-88, em AD 329/709).

E que as decisões em oposição sejam expressas, não podendo respeitar a soluções implícitas, cujas razões se desconhecem (Ac. STJ, de 24-1-84, em BMJ 333/390).

Ora, no caso em apreço, e passando ao cotejo das peças referidas na perspectiva do pressuposto da indispensável identidade de quadro legal aplicado em ambos os acórdãos, na óptica posta pela recorrida, verifica-se que enquanto o acórdão recorrido pressupunha os juros indemnizatórios devidos face a uma conduta da Administração em que relevava também o erro sobre os pressupostos de direito, o acórdão fundamento partia da única suposta relevância do erro de facto imputável aos serviços.

Confrontados ambos os acórdãos, embora naquele aspecto haja tratamento jurídico diferenciado no seu suporte legal, tal espécie de diversidade não excluiria, todavia, a existência do pressuposto da oposição de julgados em causa - *mesmo fundamento de direito* -, a que acima se referiu, pois noutra deriva do percurso fundamentante e decisório dos arestos a identidade do fundamento poderia ser conseguida.

É no ponto em que enquanto o acórdão recorrido admite o reconhecimento do direito aos juros indemnizatórios em sede de execução do julgado anulatório, o aresto fundamento sustentou e decidiu-se pela consideração de que *o erro de facto imputável aos serviços*

- e não também o erro de direito - (...) tinha de ser determinado em processo gracioso ou judicial.

E para que não fiquem dúvidas sobre a essencialidade desta consideração no percurso fundamentante e decisor do aresto, este adianta que, *estando em causa uma execução de sentença... não pode aqui e agora apreciar-se se na anulação do imposto liquidado haveria ou não lugar à contagem dos (...) juros, por não ser essa a função de tal execução*.

O que faz entender que ao cabo e ao resto a decisão e os seus fundamentos relevantes seriam idênticos mesmo se não houvera a discrepância assinalada aos dois acórdãos em matéria de quadro legal sobre relevância do tipo de erro (unicamente de facto ou também de direito) imputável aos serviços, como pressuposto da responsabilidade da Administração Fiscal pelos juros indemnizatórios. Assim, ambas as questões apresentam-se como independentes, a concorrer em pé de igualdade para a produção das decisões.

E a que se refere à (in)adequação da execução de sentença para reconhecimento dos juros em causa constitui *núcleo essencial do problema jurídico solucionado*, pelo que a identidade de enquadramento legal encontrada justificaria que o recurso prosseguisse, se a tal não se opusesse outra vertente do pressuposto da oposição de acórdãos respeitante à necessária *mesmidade* das regras de direito aplicadas.

Já o digno agente do M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> havia denunciado a diversidade de quadros legais que sustentaram as decisões em presença (o acórdão fundamento na versão original do art. 86<sup>o</sup> do CIRS e o recorrido nos arts. 43<sup>o</sup>, 100<sup>o</sup> e 102<sup>o</sup> da hodierna LGT).

Ora, assim é efectivamente, pois enquanto o acórdão fundamento discorreu aplicando à questão da (in)adequação do meio executivo normas vigentes em tempo anterior à LGT, o aresto recorrido abordou o mesmo problema na perspectiva normativa da LGT e do inovador enfoque que resulta dos preceitos desta lei que vão referidos. Tanto assim, que na peça se alude à obrigação dos juros compensatórios como *mero efeito jurídico que se constitui pelo simples facto de o acto tributário ter sido anulado graciosa ou contenciosamente,...* isto à face do disposto no art. 43<sup>o</sup> da LGT.

Jogaram, assim, os dois acórdãos com regras de direito que continham proposições jurídicas substancialmente diferentes, o que determina a diversidade de discurso jurídico fundamentante e exclui a existência do pressuposto da oposição de julgados em causa a que acima se referiu.

Os dois arestos não coincidiram na realização concreta do mesmo direito, pelo que a diversidade apontada justifica que o recurso seja dado por fim sem que periguem as finalidades igualitárias e de certeza no direito que a oposição de julgados intenta.

Termos em que se decide não existir oposição de julgados, dando-se por findo o recurso, nos termos do art. 767<sup>o</sup>/1 do CPC.

Sem custas, por não serem devidas.

Lisboa, 19 de Março de 2003. — *Emâni Marques da Silva Figueiredo* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *José Joaquim Almeida Lopes*.

## Acórdão de 19 de Março de 2003.

### Assunto:

*Oposição de acórdãos. Alegação demonstrativa da mesma.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Nos termos do n.º 3 do artigo 284.º do Código de Procedimento e Processo Tributário cabe ao recorrente apresentar uma alegação tendente a demonstrar que entre os acórdãos existe a oposição exigida.*

*II — Não basta pois dizer que são idênticas as questões de facto e de direito e que ocorreram sob o domínio da mesma legislação, tendo que ser demonstrada tal alegação.*

Recurso n.º 876/02-50. Recorrente: Daniel Alcindo Pereira Barreto; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Cons.<sup>o</sup> Dr. Vítor Meira.

Daniel Alcindo Pereira Barreto impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo a liquidação de IRS que lhe foi efectuada pela respectiva repartição de finanças relativamente ao ano de 1996.

Por sentença do M<sup>o</sup> Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Não se conformando com tal decisão dela recorreu o impugnante para o Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao seu recurso.

Invocando oposição com o acórdão do mesmo Tribunal Central Administrativo de 18.1.00 proferido no processo n.º 1874/99 recorreu então o impugnante para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, tendo sido reconhecida a existência de oposição em despacho proferido naquele Tribunal. Formulou as seguintes conclusões:

1<sup>o</sup> - O Despacho da Administração Fiscal, ao não aceitar como válidos os atestados em causa, que têm força probatória plena, padece de vício de violação da lei, porque contende com o disposto nos art.ºs 369<sup>o</sup>, 370<sup>o</sup> e 371<sup>o</sup>, todos do Código Civil, e consubstancia um claro abuso de poder;

2<sup>o</sup> - Ao pôr em questão tal atestado médico, contra a validade autêntica confirmada pela Autoridade Sanitária que o emitiu, foi exorbitada pela Administração Fiscal a esfera da sua competência, o que acarreta a nulidade do seu despacho e desse acto tributário — ver art.º 133<sup>o</sup> n.º 2, do Código de Procedimento Administrativo, além de violar o estatuído pelos arts. 120<sup>o</sup>, 127<sup>o</sup>, 138<sup>o</sup>, 142<sup>o</sup> e 145<sup>o</sup>, do mesmo Código de Procedimento Administrativo e violar a alínea b) do art.º 120 do Código de Processo Tributário;

3<sup>o</sup> - O despacho e acto tributário impugnado padecem de vício de forma, pois a "fundamentação" acaba por se traduzir na adopção de argumentos que, por obscuridade ou insuficiência, não esclarecem a motivação do acto - cfr. art.ºs 1<sup>o</sup>, n.º 3 do Dec-Lei n.º 256-A/76 de 17/06, 124<sup>o</sup> e 125<sup>o</sup> do Código de Procedimento Administrativo - o que leva também à sua nulidade.

4º - Viola, ainda, quer o princípio constitucional consagrado no artº 268º, nº 3 da Constituição, quer os princípios da prossecução do interesse público e da protecção dos direitos e interesses do cidadão e da boa-fé, previstos nos artºs 4º a 6º - A do Código de Procedimento Administrativo, quer também o plasmado nos artºs 66º, alínea c) e 100º, deste mesmo diploma, e bem assim os arts 3º, 16º, 17º, alíneas a) e e) e 21º do Código do Procedimento e de Processo Tributário

5º - E também absoluta base legal, pela invocação de retroactividade com a entrada em vigor de um novo diploma legal, que não afecta, nem nunca poderia afectar, direitos anteriormente constituídos que já radicam na esfera jurídica do recorrente.

6º - Pelas mesmas razões, ao invocar o referido diploma legal, mais precisamente o seu artº 7º, tentando enquadrar este benefício como um processo em curso, quando no caso em apreço, esta situação jurídica constitui-se quando se verificou o elemento conclusivo e final do seu processo de formação que foi o acto de avaliação e a emissão do atestado, o que se verificou antes da entrada em vigor do novo diploma legal, só se pode concluir a falta de sustentação na lei.

7º - O citado diploma legal — DL nº 202/96 — não é aplicável aos processos de avaliação já concluídos, não podendo assim a administração fiscal recusar benefícios fiscais que decorriam da lei, face ao grau de incapacidade atribuído em avaliações anteriores, tratando-se de direitos adquiridos e por o direito ao benefício fiscal não depender do reconhecimento da administração fiscal, comprovado que esteja pela entidade competente - vd. declarações de voto vencido no douto acórdão recorrido.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi suscitada a questão prévia de que, embora o Juiz Relator no Tribunal Central Administrativo tenha afirmado a existência de oposição, tal decisão cabe ao Relator do Pleno, referindo ainda que o impugnante não logrou demonstrar a existência da oposição. Em consequência emitiu parecer no sentido de que se julgasse findo o recurso.

Ouvido o recorrente sobre tal parecer, veio pedir a manutenção da decisão do Relator do Tribunal Central Administrativo, dizendo o seguinte:

1- O Exmo Relator do TCA verificou a oposição de julgados, conforme douto despacho a fls;

2- O recorrente veio alegar que o aresto recorrido do qual segue o presente recurso estava em oposição com o acórdão proferido no proc. 1874/99 de 18.01.00;

3- As questões de facto e de direito são idênticas nos dois acórdãos em apreço;

A isto, faz o recorrente apelo quer na justificação da apresentação do recurso quer nas conclusões do mesmo.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada pelo Ministério Público.

Não obstante o relator no Tribunal Central Administrativo já ter declarado ocorrer oposição de acórdãos não está esta formação do Pleno inibida, antes lhe sendo exigível, de reapreciar se se verifica ou não a oposição invocada.

Prescreve o artigo 30º alínea b') do ETAF que compete ao Pleno da Secção de Contencioso Tributário conhecer dos recursos de acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Ad-

ministrativo proferidos em último grau de jurisdição que, na hipótese prevista na alínea anterior, perfilhem solução oposta à de acórdão da mesma Secção ou da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, ou do respectivo pleno. E a remessa para a anterior alínea respeita às condições para que se verifique a oposição que aí se enumeram e que são:

- serem os recursos relativos ao mesmo fundamento de direito;
- não ter ocorrido alteração substancial da regulamentação jurídica;
- perfilharem os acórdãos em causa soluções opostas.

O artigo 284º do Código de Procedimento e Processo Tributário, relativo à oposição de acórdãos, determina que, nesses casos, o requerimento de interposição do recurso deve indicar com a necessária individualização o acórdão que esteja em oposição com o recorrido e o lugar onde foi publicado ou está registado (nº1). Admitido o recurso, o recorrente deve nos 8 dias seguintes a tal admissão, apresentar uma alegação tendente a demonstrar que entre os acórdãos existe a oposição exigida (nº3). Não sendo feita tal alegação, deverá o recurso ser julgado deserto (nº4). Se o relator entender que não há oposição deve considerar o recurso findo; caso contrário, notificará recorrente e recorrido para alegarem no prazo referido no nº3 do artigo 282º.

Compulsando os autos, constata-se que o recorrente, notificado que foi do acórdão do Tribunal Central Administrativo, apresentou "alegações para o Pleno da 2ª Secção de Contencioso Tributário, nos termos do artigo 30º do ETAF", alegações essas que acima se transcreveram. Na sequência de tal apresentação o Relator do processo convidou o recorrente a aperfeiçoar o seu requerimento, salientando que só era admissível recurso se houver oposição de acórdãos e sugerindo-lhe a indicação, se assim o entendesse, de qual a oposição de acórdãos verificada. Na sequência de tal despacho veio o recorrente indicar o acórdão fundamento referindo que fora proferido "sobre questões de facto e de direito idênticas ocorridas sob o domínio da mesma legislação". Face a tal requerimento o Relator proferiu o seguinte despacho: "Fls. 97: Admito o recurso. Reconheço a contradição de acórdãos. Notifique e DN".

Torna-se evidente pela descrição efectuada que o recorrente apresentou umas alegações que nada tinham a ver com a oposição, sem indicar sequer que interpunha recurso nem para que Tribunal o fazia, e que, notificado para aperfeiçoar o requerimento, limitou-se a indicar o acórdão que escolheu para fundamento e a dizer que eram idênticas as questões de facto e de direito em ambos e ocorridas sob o domínio da mesma legislação. Tais afirmações, pela sua abstracção e vacuidade, não correspondem minimamente à alegação a que se reporta o nº3 do artigo 284º do Código de Procedimento e Processo Tributário. O que aí se diz é que "apresentará uma alegação tendente a demonstrar que entre os acórdãos existe a oposição exigida". Não é ao julgador que cumpre prescrutar nos acórdãos se são as mesmas as situações de facto e de direito em ambos os acórdãos, mas terá que ser o recorrente a demonstrar, como diz a lei, que existe a oposição. Procede pois a questão prévia suscitada pelo Ministério Público, pelo que se não pode conhecer da pretendida oposição, a tal não obstante a declaração em contrário proferida no Tribunal recorrido, já que esta não forma caso julgado e é sempre susceptível de reapreciação pelo Pleno da Secção do Supremo Tribunal Administrativo.



Em conformidade com o exposto acorda-se no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso.

Custas pelo recorrente, fixando em € 150 a taxa de justiça e em 50% a procuradoria.

Lisboa, 19 de Março de 2003. — *Vitor Manuel Marques Meira* (relator) — *João Plácido da Fonseca Limão* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *António José Pimpão* — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *José Joaquim Almeida Lopes*.

### Acórdão de 19 de Março de 2003.

#### Assunto:

*IRS 1996. Hipovisão - comprovação.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*Para efeitos de IRS relativo ao ano de 1996, a hipovisão relevante em termos do benefício fiscal previsto nos artigos 44º do EBF e 25º e 80º do CIRS tem de ser comprovada através de atestado médico emitido em consonância com o DL n.º 202/96, de 23.X, apontando para grau de incapacidade igual ou superior a 60% após a aplicação de meios de correcção ou compensação.*

Recurso n.º 878/02-50. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Rolando Correia Viana; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

Acordam, em conferência, no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública, inconformada com o acórdão do TCA de fls.82-96, que, concedendo provimento a recurso do impugnante Rolando Correia Viana, revogou sentença do TT de 1ª Instância de Viana do Castelo que julgou improcedente esta impugnação judicial contra liquidação de IRS relativo ao ano de 1996, dele interpôs recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, em virtude de o reputar em contradição com vários outros acórdãos do TCA, designadamente com o de 05.XII.2000, tirado no recurso n.º 4236/00, que elege como fundamento e de que juntou cópia (fls. 109-122).

Apresentou pertinente alegação (fls. 99-108).

No despacho do relator de fls. 127-128, foi a mesma reconhecida, por isso que se ordenou o prosseguimento do recurso.

Alegando sobre a questão de fundo, a Rct. conclui:

1. Com a aprovação e entrada em vigor do DL n.º 202/96, de 23.X, modificaram-se os critérios de "incapacidade relevante" para efeito de reconhecimento de benefícios fiscais, nomeadamente os previstos no artigo 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

2. Releva, agora, apenas, a incapacidade residual, ou seja, o coeficiente de (in)capacidade correspondente à disfunção residual, após a aplicação de meios de correcção, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na TNI (alínea e) do n.º 15 do Anexo I ao DL n.º 202/96).

3. Para efeitos de IRS, o ano fiscal coincide com o ano civil (art.º 134º do CIRS).

4. Em sede de IRS, "a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite" (art.º 14º, n.º 7, do CIRS).

5. Porque ninguém faz futurologia, nenhum atestado médico com data anterior a 31 de Dezembro pode certificar a situação pessoal do sujeito passivo àquela data.

6. De qualquer modo, o atestado médico apresentado pelo sujeito passivo não faz qualquer referência à natureza, residual ou não, da incapacidade nele atestada, única que, actualmente, releva (alínea e) do n.º 5 do Anexo I do DL n.º 202/96).

7. O que não retira qualquer validade intrínseca e objectiva ao atestado, validade essa que, em abstracto, ou, eventualmente, para outros efeitos, se não contesta, ou alguma vez contestou.

8. Só que, dizendo menos do que a AF pretende e tem o direito de saber e o dever de confirmar, não pode servir para confirmação da veracidade dos pressupostos do benefício em causa (arts. 6º do EBF e 122º do CIRS).

9. Porque a AF tem o direito e o dever de fiscalizar e o sujeito passivo o dever de obediência ao "princípio da iniciativa dos interessados" consignado no art.º 14º do EBF e, nomeadamente, na alínea c) do n.º 1, de acordo com o qual deverá fazer prova da verificação dos pressupostos de reconhecimento dos benefícios.

10. E tem, ainda, o sujeito passivo de IRS o dever de colaboração (arts. 123º e 124º, c), parte final, do CIRS), também ele infringido.

11. Da conjugação do disposto nos arts. 14º, 7, do CIRS e alínea e) do n.º 5 do Anexo I ao DL n.º 202/96, resulta que não está em causa, nem nunca esteve, qualquer aplicação retroactiva do DL n.º 202/96, que, aliás, fixa a própria data da sua entrada em vigor (30.XI.1996), que é anterior à do termo do ano fiscal respectivo (31.XII.1996).

12. Este diploma aplica-se, no entanto, com as devidas adaptações, aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que significa que se não aplica aos já terminados.

13. É, pois, evidente que todos os atestados médicos emitidos antes da entrada em vigor do DL n.º 202/96 não dependem da observância do mesmo para serem válidos e legalmente perfeitos, se tiverem observado as disposições legais em vigor à data da respectiva emissão.

14. O que lhes não confere, no entanto, eficácia para prova da verificação dos pressupostos do benefício previsto no art.º 44º do EBF, porque para tanto se exige que reflectam a situação médica dos beneficiários a 31 de Dezembro.

15. Os atestados médicos, só por si, não sendo senão a tradução escrita do resultado de um acto médico de observação objectiva num dado momento (e não em qualquer outro) e não conferem quaisquer direitos, muito embora possam ser um elemento essencial para o seu reconhecimento, como é o caso.

16. Assim, ninguém pode falar de direitos adquiridos "pelo atestado médico". O estado médico de todos nós é, por natureza, permanentemente mutável. E, por isso, nada pode ser adquirido nessa sede.

17. Como se não pode falar, igualmente, de direitos adquiridos em sede de benefícios fiscais, nomeadamente, em sede de impostos anuais, como é o IRS.

18. A este propósito, recorde-se que a regra geral em sede de benefícios fiscais foi sempre a da transitoriedade dos mesmos e o seu carácter excepcional, consagrado, aliás, na sua própria definição contida no n.º 1 do art.º 2º do EBF ("consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional ...").

19. Regra esta que a LGT, aprovada pelo DL n.º 298/98, de 17.XII, apenas confirmou, tendo mesmo o legislador tido o cuidado de o realçar no respectivo preâmbulo, com as seguintes palavras: "a consagração da regra geral da transitoriedade dos benefícios fiscais, sujeitando-os a uma avaliação periódica visando impedir a sua transformação em verdadeiros privilégios fiscais".

20. É irrelevante discutir se se está perante um benefício fiscal automático (que, aliás, não é o previsto no art.º 44º do EBF) ou perante um benefício de reconhecimento meramente declarativo, como é o caso, pois, no caso concreto, o reconhecimento do benefício está, sempre, dependente da verificação dos respectivos pressupostos, o que, no caso *sub judice* não se verificou.

21. O acórdão recorrido fez errada interpretação dos factos e errada interpretação e aplicação das seguintes disposições legais: DL n.º 202/96, de 23.X, nomeadamente o disposto na alínea e) do n.º 5 do seu Anexo I, arts. 6º, 11º, 14º, c), e 44º do EBF aprovado pelo DL n.º 215/89, de 01.VII, e, ainda, dos arts. 14º, 7 (muito especialmente e de forma definitiva) e 66º, 4, do CIRS.

22. Poderiam as alegações ora apresentadas e respectivas conclusões resumir-se ao que acima fica dito nos n.ºs 3, 4 e 5 destas conclusões, porque a disposição do art.º 14º, 7, do CIRS é imperativa, não deixa qualquer margem para dúvidas e resolve definitivamente a questão da suficiência/validade, ou não, dos atestados médicos para o efeito pretendido. É este preceito que o impugnante parece desconhecer, mas que o Tribunal tem que observar, sem necessidade de quaisquer outras considerações, o que não se fez no acórdão recorrido.

Não houve contra-alegação.

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

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Quanto à questão preliminar da existência dos pressupostos específicos do recurso, nada há a acrescentar ao que, a respeito, se decidiu no pertinente despacho do relator, sendo evidentes quer a similitude factual relevante, quer a identidade da questão fundamental de direito e mostrando-se provado por presunção (v. artigos 349º e 350º, 1, do Código Civil) o trânsito em julgado do acórdão fundamento, nos termos, nos termos da 2ª parte do n.º 4 do artigo 765º do CPC, texto anterior ao DL n.º 329-A/95, de 12.XII.

Reafirma-se, portanto, a existência da invocada oposição de acórdãos.

Por outro lado, o acórdão recorrido foi proferido em último grau de jurisdição, atenta a data da instauração da presente impugnação

judicial - 03.XII.1997 - e o disposto no artigo 120º do ETAF, redacção introduzida pelo artigo 1º do DL n.º 229/96, de 29.XI (cfr., ainda, o artigo 5º, 1, deste último diploma e a Portaria n.º 398/97, de 18.VI).

Destarte, perfilam-se os requisitos da alínea b') do artigo 30º do ETAF.

A questão decidenda é a de saber se, relativamente à liquidação do IRS do ano de 1996 e para efeitos do benefício fiscal previsto nos arts. 25º e 80º do CIRS e 44º do EBF, podia, ou não, a Administração Fiscal (AF) deixar de considerar os atestados médicos emitidos pela autoridade de saúde concelhia donde resulta terem os recorrentes um grau de incapacidade de carácter permanente superior a 60%, sendo tais atestados emitidos anteriormente ao novo critério de avaliação constante da circular normativa n.º 22/DSO, de 15.12.95, da DGS e anteriormente à entrada em vigor do DL 202/96, de 23.10, e, consequentemente, se a liquidação do referido imposto feita pela AF sem ter em consideração o grau de deficiência constante dos referidos atestados enfermava, ou não, de ilegalidade.

Ante a não impugnação e o facto de não haver lugar a qualquer alteração da matéria de facto fixada pelo Tribunal *a quo*, para a mesma remetemos, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 713º, 6, 726º, 749º e 762º, 1, do Código de Processo Civil.

E no quadro factual desenhado no acórdão recorrido sobressai que o impugnante, com um atestado médico emitido, em 26.IX.1995, pela autoridade de saúde concelhia, certificando sofrer Ana Cristina Maciel de Carvalho Viana (sua mulher) de deficiência que, de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30/IX, lhe confere um grau de incapacidade de 80,75 %, pretendeu lhe fosse atendido na liquidação o benefício fiscal concedido pela lei aos deficientes.

Ora, cabe notar que problemática absolutamente idêntica à colocada no presente recurso foi enfrentada por esta formação nos acórdãos tirados nos processos n.ºs 25 693, 25 801, 25 536, 25 714 e 25 978, em 27.VI.01, 20.IX.01, seis de Março e 19 de Junho de 2002, respectivamente, nele se concluindo pela legalidade da recusa, por banda da Administração Fiscal, de atestado médico emitido em data anterior à vigência do DL n.º 202/96, de 23.X, por isso que o mesmo não revela o grau de deficiência oftalmológica após aplicação de meios de correcção ou compensação.

Lê-se no último dos sobreditos arestos:

" Constitui pressuposto do direito aos benefícios fiscais em causa que o sujeito passivo tenha um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60%.

Ora, se antes e face à inexistência de normas específicas para a avaliação de incapacidade fiscalmente relevante, a administração de saúde a quem competia determinar esse grau de incapacidade tinha de recorrer à Tabela Nacional de Incapacidades, tabela esta que tinha sido perspectivada para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais, de forma a possibilitar alguma uniformização valorativa a nível nacional, segundo as palavras do próprio legislador no proémio do DL n.º 202/96, de 23/10, ... - entendeu o legislador deste último diploma "estabelecer o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência, tal como definido no artigo 2º da Lei n.º 9/89, de 2 de Maio, para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei para facilitar a sua plena participação na comunidade."

E, de entre as regras que este diploma estabeleceu, tendo em vista a realização do escopo enunciado, a observar na determinação do valor final da incapacidade, conta-se a afirmada na al. e) do n.º 5 do seu Anexo I, que tem por epígrafe *Instruções Gerais*, que é do seguinte teor:

*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 deve ser correspondente à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na Tabela.*

(...)

Quer dizer, o legislador do DL 202/96 privilegiou como critério geral relevante de determinação da incapacidade, para os efeitos mencionados no seu art.º 1º, apenas a incapacidade residual após a aplicação de próteses e ortóteses.

Ao adoptar este critério, o legislador deste diploma não desrespeitou o princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal da AR (arts. 106º, 2, e 168º, n.º 1, al. j), da CRP, nas versões ao tempo). E não o desrespeitou porque o legislador do DL n.º 202/96 não interferiu na definição dos pressupostos legais constitutivos de tais benefícios que o CIRS e o EBF estabeleciam, pois estes continuaram a ser os mesmos: "sujeito passivo cujo grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 60%." O diploma limitou-se a estabelecer um critério geral e abstracto, por ele considerado mais adequado, quer para surpreender a incapacidade fiscalmente relevante, de um ponto de vista técnico-científico, quer para dar cumprimento ao princípio da igualdade na aplicação da lei, em substituição de um outro critério técnico que anteriormente lhe apontava para o mesmo efeito, que a entidade materialmente competente para quem a norma de isenção remetia a avaliação da incapacidade fiscalmente relevante - a administração de saúde - deveria seguir nessa tarefa. Sendo assim, o bloco da legalidade tributária continua a ser o mesmo, só tendo mudado o bloco de juridicidade (legalidade) da actuação técnica dos serviços competentes de saúde.

(...)

Sendo a situação pessoal fiscalmente relevante a existente em 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto e respeitando a incapacidade do sujeito passivo exactamente a essa situação pessoal no âmbito da deficiência, terá de ser à situação que então se verificar neste domínio que se terá de atender para aferir do direito do contribuinte aos benefícios fiscais que vão assim delimitar negativamente o efeito jurídico omnicompreensivo que decorreria da verificação dos factos tributários.

Deste modo será também à lei que então estiver em vigor que estabeleça o regime e os critérios técnico-científicos de determinação da natureza e grau da incapacidade relevada na lei fiscal como pressuposto do direito aos benefícios fiscais que deve atender-se.

Não estamos assim perante qualquer aplicação retroactiva do DL n.º 202/96, de 23/10, mas antes defronte de uma aplicação da lei para o futuro, de uma eficácia prospectiva da lei, de acordo com o princípio geral de direito decorrente do princípio democrático e da tutela da confiança, ínsitos no princípio assumido pela nossa Lei

Fundamental do Estado de Direito Democrático (art.º 2º da CRP), afirmado, entre o mais, no art.º 12º do C.Civil e no art.º 12º da Lei Geral Tributária.

Ao contrário do defendido pelo recorrente, não poderá falar-se da existência de qualquer efeito jurídico consolidado na Ordem Jurídica, consubstanciado numa definição irrevogável de uma certa incapacidade, com determinada natureza e determinado grau.

E não poderá falar-se porque, como já se disse, a questão da relevância que a incapacidade possa alcançar no domínio tributário apenas se pode colocar, à face das normas que instituem os respectivos benefícios, quando pela ocorrência dos factos tributários haja de ser convocada a aplicação de norma que impeça ou atenua o âmbito dos efeitos constitutivos da obrigação tributária que a lei faz deles emergir. É a esse momento que há que reportar a existência dos pressupostos da norma concedente do benefício.

Apelar à determinação da incapacidade feita anteriormente com o recurso a critérios jurídicos técnico-científicos que entretanto foram abandonados pelo legislador apenas seria juridicamente admissível se a lei previsse a aplicação ultra-activa do regime anterior ao abrigo do qual o exame de avaliação da incapacidade foi feito.

Ora, não existe norma que tenha determinado esta eficácia ultra-activa dos critérios de aferição da incapacidade fiscalmente relevante, pelo que vale a regra geral.

Por outro lado, nem sequer a natureza dos benefícios em causa demanda o respeito pela definição que a administração de saúde haja feito da incapacidade e da sua natureza e grau, com aplicação dos critérios técnicos vigentes à data do exame. Na verdade, estando a verificação dos seus pressupostos reportada, de acordo com a lei que os prevê, à data dos factos tributários em cuja modelação de efeitos interferem negativamente, aliás, em consonância com a sua natureza pura e estrutural, só então poderá pôr-se a questão do direito a eles.

(...)

Segundo o prescrito no n.º 1 do art.º 119º do CIRS, a administração fiscal pode exigir aos sujeitos passivos do IRS a apresentação de documentos comprovativos dos factos ou situações afirmados nas suas declarações, entre elas se contando a relativa ao grau e natureza da incapacidade susceptível de ser valorada fiscalmente.

(...)

Assim, quando os contribuintes não demonstrem, através de atestado médico (ou documento equivalente, para o caso das juntas de saúde dos ramos das FA e da PSP e das juntas médicas da GNR — art.º 2º, n.º 1, do DL 202/96), haver a incapacidade declarada sido avaliada de acordo com os critérios vigentes à data em que, segundo o tipo de imposto, se define a situação tributária concreta dos contribuintes - no tipo em causa, 31 de Dezembro - não pode a administração fiscal considerar como demonstrada a incapacidade declarada."

Em suma: não se perfilando argumentação susceptível de contrariar tal reafirmação recente do entendimento deste Pleno na matéria *sub judicio*, mantemo-lo, tendo sobremaneira em mente o estatuído no artigo 8º do Código Civil.

Destarte, atento todo o exposto, acorda-se conceder provimento ao recurso, revogando-se o aresto recorrido, ficando a valer a sentença da 1ª instância, que julgou improcedente esta impugnação.

Sem custas, neste Pleno - artigo 3º do Regulamento das Custas no STA.

Lisboa, 19 de Março de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Brandão de Pinho* — *António Pimpão* — *Lúcio Barbosa* — *Baeta Queiroz* — *Vitor Meira* — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale* — *Alfredo Madureira* (vencido) — *Almeida Lopes* (vencido, pois houve desmonstração da existência de oposição fática de acórdãos. Também discordo da decisão de fundo).

#### Voto de vencido

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor — cfr. art.º 7º — e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais — cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

### Acórdão de 19 de Março de 2003.

Recurso n.º 881/02. Recorrente: Caminhos de Ferro Portugueses, EP; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º. Cons.º. Fonseca Limão.

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Caminhos de Ferro Portugueses, E.P., pediu a esclarecimento do acórdão de fls. 309 formulando as seguintes questões:

1 — Qual a norma ou normas em que acórdão se fundamentou para se decidir pela abstenção de pronúncia quanto às alegadas nulidades do acórdão recorrido?

2 — Qual ou quais as normas ou fundamentos de facto ou direito que determinaram por essa Veneranda Formação que no douto acórdão esclarecido não fosse conhecida a questão da oposição de acórdãos entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento quando perante a mesma facticidade, o primeiro decidiu pela improcedência da oposição à execução e o acórdão fundamento decidiu pelo decretamento da inutilidade superveniente do processo de oposição pendente?

A F.P. não respondeu.

O Exm.º. Magistrado do M.º.P.º., junto deste S.T.A., opinou pelo indeferimento do pedido, por nada haver a aclarar.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos do art.º. 669º., n.º. 1, al. a) do C.P.Civil, pode qualquer das partes requerer ao Tribunal que proferiu a sentença o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha.

Segundo Alberto dos Reis (C.P.C. anot., vol. v., pág. 151), “a sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível; é ambígua quando alguma passagem se preste a interpretação diferente. Num caso não se sabe o que o juiz quis dizer; no outro hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos”.

Ora, o que a requerente pretende é que lhe indiquem as normas ou fundamentos de facto ou de direito que presidiram à prolação do acórdão aclarando.

Todavia, não o reputa de ininteligível nem alega que se preste a interpretações distintas.

Porque assim, o mecanismo previsto na citada disposição legal é interpretável para alcançar o escopo visado pela requerente.

De qualquer modo, sempre se dirá, quanto à 1.ª questão, tal como se refere no acórdão aclarando, que o art.º. 30º., al. b’) do E.T.A.F. veda, em sede de oposição de acórdãos, o conhecimento de nulidades do acórdão recorrido, tal como este S.T.A. e a doutrina, naquele expressamente referidas, vêm sustentando.

Por outro lado, a formulação da 2.ª questão só por lapso se admite. Na verdade, e contrariamente ao que afirma sob o n.º. 9 do pedido de esclarecimento, já a fls. 287 havia afirmado a requerente que “a oposição de julgados centra-se, pois, na decisão sobre o apoio judiciário”.

Acresce que o acórdão recorrido não decidiu pela improcedência da oposição à execução, pois que decidiu “negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida”, sendo que foi esta que decretou aquela improcedência; de resto, o acórdão fundamento, contrariamente ao que se afirma nos n.ºs. 10, 11 e 12 do pedido de esclarecimento, é inteiramente omissivo quanto “ao despacho de suspensão da execução em causa pelo Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais”, sendo certo que não decretou a inutilidade superveniente da lide, pois que o seu sentido decisório foi o seguinte:

“Nos termos expostos, acordam os juízes deste Tribunal em, concedendo provimento ao recurso, anular a decisão recorrida e determinar a baixa dos autos à 1.ª Instância, devendo aí a recorrente ser notificada para apresentar outra documentação, em complemento da já apresentada, comprovativa da alegada insuficiência económica”.

Termos em que se acorda em desatender o pedido de esclarecimento. Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça em 150 Euros. Notifique com cópia dactilografada.

Lisboa, 19 de Março de 2003. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *António José Pimpão* — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 19 de Março de 2003.

### Assunto:

*IRS. TNI. Incapacidades. Deficiência. Benefício fiscal. Artºs 25º nº 3 e 80º nº 6 do CIRS e 44 nº 5º 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 legal 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 1997, 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 nº 958/02. Recorrente: Maria Amélia Meira Gonçalves Pereira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Cons.<sup>o</sup> Dr. Brandão de Pinho.

Acordam, em conferência, no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional interposto, por oposição de acórdãos, por MARIA AMÉLIA MEIRA GONÇALVES PEREIRA, do aresto do TCA, proferido em 22/Jan/02, que negou provimento ao recurso que a mesma havia interposto da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial por aquela deduzida contra a liquidação de IRS de 1997.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

#### “I

Na solução do caso dos autos haverá que ter em conta a nulidade do acto pressuposto da liquidação e, em consequência, a nulidade desta mesma, nos termos do **artº 133º do CPA**, por incumprimento das formalidades legais essenciais e impossibilidade de cumprimento da exigência efectuada pela AF - e acolhida no douto acórdão recorrido com referência ao dia 31 de Dezembro de 1997, que aqui ex-

pressamente se invoca para os efeitos do **nº 2 do artº 134º do mesmo CPA**;

#### II

As normas constantes do **nº 3 do artº 25º e nº 6 do artº 80º do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS)** bem como do **artº 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)** estão sujeitas ao princípio constitucional da legalidade tributária de reserva de lei formal, o que implica que a competência para a definição dos pressupostos dos benefícios fiscais cabe à Assembleia da República ou ao Governo, este sob autorização legislativa, pelo que todo o critério de decisão da AF quanto a ónus, encargos ou obrigações dos contribuintes tem, necessariamente, de constar de lei fiscal, não sendo admissível que a AF defina quaisquer dos seus elementos caracterizadores (muito menos para um único grupo de contribuintes com deficiência), sob pena de inconstitucionalidade formal;

#### III

Aliás, a AF nunca questionou a competência da autoridade de saúde que emitiu o atestado apresentado pela recorrente, tendo sido ela própria a estabelecer quem tinha competência para o efeito, através da **circular nº 28/90, de 22.6 da Direcção Geral de Contribuições e Impostos (DGCI)**, tal como não apontou ao atestado apresentado qualquer vício formal ou substancial susceptível de afectar a sua força probatória ou sequer questionou que o atestado não respeitasse a lei vigente à data da respectiva avaliação, ou seja, a **Tabela Nacional de Incapacidade (TNI)** aprovada pelo **Decreto-Lei nº 341/93, de 30.9**;

#### IV

A AF apenas entendeu que os atestados emitidos por deficiência de natureza oftalmológica - e só nestes casos, numa manifestação mais uma vez discriminatória em relação a deficiências de outra natureza - foi emitido supostamente segundo determinado critério de avaliação, não coincidente com o critério que ela própria entendeu - apenas para aqueles casos - que deveria ter sido seguido pela autoridade de saúde;

#### V

Na ausência de lei específica para a avaliação de incapacidade para efeitos de acesso aos benefícios fiscais, a solução seguida, que jamais alguém questionou, foi o recurso à TNI aprovada pelo **Decreto-Lei nº 341/93, de 30.09**, muito embora tivesse sido criada para efeitos do cálculo de incapacidades e reparação de danos emergentes de acidentes de trabalho e doenças profissionais, sendo que é a própria unidade do sistema jurídico que reclama o recurso à mesma, perante a omissão das normas da lei tributária quanto ao critério de definição concreta da deficiência fiscalmente relevante para o fim em vista;

#### VI

Face ao que foi ora exposto e como bem decidiu o douto acórdão-fundamento, a AF não podia deixar de ter por verificado o pressuposto de que depende o reconhecimento do benefício fiscal em causa, sendo a AF obrigada, por isso, a actuar em conformidade com esse facto e estando impedida, consequentemente, de exigir novo atestado médico, como o fez;

#### VII

Actuando como actuou, a AF agiu como se lhe coubesse, a ela própria, definir o critério legal de verificação de incapacidade, im-

pondo-o à própria autoridade de saúde competente, extravasando, manifestamente, dos poderes e competência que tem, numa manifestação usurpadora de funções de outros serviços do Estado;

#### VIII

A entrada em vigor do **Decreto-Lei nº 202/96**, de **23.10**, em nada alterou este estado de coisas, pois ele mesmo limita na sua retroactividade, deixando, expressamente, intactos os casos já avaliados antes da sua entrada em vigor - cf. nº 2 do artº 7º;

#### IX

Pois, este diploma é inovador e não meramente interpretativo, tendo entrado em vigor em 30 de Novembro de 1996 e tendo o próprio legislador nele logo fixado o âmbito e o grau da sua retroactividade no seu art. 7º, pelo que, tudo quanto vá para além desse grau de aplicação aos processos de avaliação de incapacidade (e não quaisquer outros) pendentes -, é ilegal, por violação manifesta do princípio geral do *tempus regit actum* consagrado no artº 12º do C. Civil e em que se esteia o douto acórdão-fundamento;

#### X

Como resulta claro da norma do nº 2 do artº 7º do referido diploma, este não anulou as avaliações feitas anteriormente à sua vigência nem veio consagrar qualquer obrigatoriedade da sua confirmação, como seria de esperar se a intenção do legislador fosse a de que o diploma deveria abranger as avaliações anteriormente feitas;

#### XI

Assim, a recorrente, que já tinha feito a prova da sua incapacidade permanente superior a 60% perante a AF, não tinha que fazer nova prova da sua incapacidade;

#### XII

Na verdade, à data em que entrou em vigor o **Decreto-Lei nº 202/96**, já havia nascido na esfera jurídica da recorrente o direito ao benefício fiscal em causa nos autos, porque já se encontrava comprovada a factualidade descrita na hipótese legal (a incapacidade permanente igual ou superior a 60%) pelo atestado médico respectivo, passado pela entidade competente, no domínio da lei vigente e de acordo com esta;

#### XIII

A aplicação dos critérios do **Decreto-Lei nº 202/96** à situação da recorrente - diploma que a AF não invoca no sentido da sua aplicação nos fundamentos dos actos então impugnados - no caso dos autos implicaria, pois, a aplicação retroactiva do mesmo, como tal, de forma ilegal, porque contrária ao seu próprio normativo e em desconformidade e com violação dos supra invocados princípios constitucionais;

#### XIV

A exigência, nas referidas circunstâncias, de novo atestado médico resultaria na revogação ou anulação de um direito já adquirido pela recorrente e na conseqüente violação do princípio constitucional da protecção da confiança dos particulares;

#### XV

Como já foi decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo, ainda que o direito ao benefício fiscal em causa tenha por fonte a lei e

não o referido acto de avaliação, este acto integra ainda o processo constitutivo do referido direito, pois configura uma pronúncia pericial indispensável e determinante da verificação do facto constitutivo, sem a qual o titular do direito, não fica constituído naquele e não o poderá exercer, não se tratando, assim, de um mero acto instrumental, sem valoração própria;

#### XVI

O acto de avaliação da deficiência goza de autonomia relativamente ao acto tributário de liquidação, pela distinta natureza dos elementos normativos que visa concretizar, o que não exclui uma relação de prejudicialidade, pelos efeitos modificativos que pode produzir naquele, sendo que a actividade posterior exigida ao titular do direito para que ele se torne eficaz é que já não se situa no campo da constituição do direito, mas sim no campo do seu exercício, não havendo que confundir os requisitos de constituição de um direito com os requisitos da sua eficácia;

#### XVII

A AF está sujeita ao princípio da legalidade e da tipicidade tributárias, devendo inteira obediência à Constituição e à lei, não podendo desconhecer e desrespeitar o valor e limites do caso decidido ou caso resolvido, pondo em causa, em qualquer momento, a estabilidade dos actos administrativos e valores fundamentais do direito como são a certeza e a segurança;

#### XVIII

O acto administrativo que promana do exame pericial e atesta uma certa incapacidade permanente concreta, em face do acto tributário subsequente praticado pela AF constitui um acto autónomo que, em direito tributário, é um acto prejudicial em sentido técnico;

#### XIX

A AF não tem competência em matéria de saúde, não estando o atestado médico passado pela entidade competente sujeito à livre apreciação daquela;

#### XX

Com o requerimento dirigido pelo interessado à autoridade de saúde para avaliação do seu grau de incapacidade inicia-se um procedimento administrativo, no qual tem lugar uma prova pericial, que culmina com um acto administrativo praticado pela autoridade de saúde, constitutivo de direitos para o contribuinte e de posse do qual o mesmo contribuinte vai reivindicar o seu direito aos benefícios fiscais junto da AF;

#### XXI

O acto da autoridade de saúde, como acto prejudicial que é, perpendendo a outra autoridade diferente da autoridade fiscal, precedendo o acto tributário, implica que quem pratica este deve conformar-se com a decisão dada pela autoridade de saúde, dado o carácter técnico das questões ou interesses em causa, devendo impugná-lo contenciosamente, no caso de entender que o mesmo padece de invalidade, por se tratar de acto susceptível de impugnação judicial directa, independente do acto prejudicado, sob pena de preclusão do respectivo conhecimento e do poder de o impugnar sem que a lei, directamente, o permita;

#### XXII

Se o acto prejudicial é estranho à AF, cabe recurso contencioso do mesmo para os Tribunais Administrativos;

**XXIII**

No caso, nem a lei previu a invalidade nem a AF nem ninguém impugnou contenciosamente o referido acto prejudicial no prazo legal, nem ninguém o revogou ou arguiu de falso, pelo que o mesmo se firmou na ordem jurídica como um caso decidido ou caso resolvido, com valor de caso julgado, estando a AF legalmente obrigada a respeitá-lo integralmente;

**XXIV**

O acto da autoridade de saúde, como acto administrativo que é, goza da presunção de verdade e de legalidade, sendo obrigatório, quer para os particulares, quer para a Administração, pelo que de modo algum poderia a AF, sem sindicar o acto pela via contenciosa, destruir essa presunção;

**XXV**

O artº 14º, nº 7, do CIRS não tem aplicação na situação dos autos;

**XXVI**

O preceito em causa, ao integrar as regras de incidência do CIRS, nunca terá aplicação aos rendimentos respeitantes aos benefícios fiscais, dado que estes são rendimentos isentos nos termos do EBF, os quais, por via disso, passam à margem das regras de incidência (reais e pessoais) estabelecidas no CIRS;

**XXVII**

Relativamente aos rendimentos objecto de benefícios fiscais não pode legitimamente falar-se em rendimentos relevantes para efeitos de tributação, já que estamos perante uma isenção estabelecida, não pelo CIRS, mas antes por um diploma específico (o EBF);

**XXVIII**

Não havendo no CIRS qualquer norma que subtraia os benefícios fiscais às regras de incidência, estas regras já não os podem abarcar, sob pena de passarem a ser relevantes para efeitos de tributação, passando a ser tidos em linha de conta no apuramento do IRS, o que configuraria evidente ilegalidade, sendo, assim, manifesto que o benefício fiscal em causa passa à margem das regras de incidência do IRS - que estão sujeitas ao princípio da tipicidade - e, como tal, não é relevante para efeitos de tributação;

**XXIX**

Os benefícios fiscais são desagravantes fiscais excepcionais que se traduzem em medidas derogatórias das regras normais do sistema fiscal estabelecido no CIRS, ou seja, são excepções às regras normais de incidência;

**XXX**

É através destes mecanismos que determinadas realidades, em princípio objecto de tributação, acabam por ficar total ou parcialmente fora da incidência do imposto;

**XXXI**

Não faria sequer sentido que medidas impeditivas de tributação-regra, - entendida esta como o conjunto de normas ou parâmetros estruturais necessários à aplicação de um imposto -, criadas em obediência a princípios, com regras de atribuição e reconhecimento administrativo elencados no EBF, viessem a integrar as regras de incidência do CIRS, quando neste diploma não existe qualquer mecanismo para a sua retirada, com vista ao cálculo do imposto;

**XXXII**

O sistema de tributação-regra constitui o conjunto de normas parâmetros estruturais que são necessários à aplicação de um imposto;

**XXXIII**

No caso do CIRS, tais parâmetros são, entre outras, as regras de incidência, a anuidade da tributação, a noção de agregado familiar, a determinação dos sujeitos passivos do imposto, etc;

**XXXIV**

Ora, os benefícios fiscais opõem-se à aplicação do sistema de tributação-regra, enquanto factos impeditivos do nascimento da obrigação tributária, com o seu conteúdo normal, surgindo como instrumento de política fiscal prosseguindo finalidades diversas das que presidem ao sistema de tributação-regra, caracterizando-se, por isso, pela sua natureza excepcional.

**XXXV**

Os benefícios fiscais decorrentes da situação de invalidez permanente superior a 60% não se esgotam no IRS através de isenções, antes se reflectindo em vários impostos e medidas, nomeadamente, na extensão aos respectivos portadores do regime das contas “poupança-reforma” e no que respeita ao Imposto sobre Veículos, sendo que, nessa matéria, não há sequer qualquer anuidade a respeitar, não existe norma idêntica à do artº 14º, nº 7, do CIRS, e não se saberia nunca como aplicar no que respeita a esse regime de contas “poupança-reforma” e Imposto sobre Veículos;

**XXXVI**

A situação pessoal e familiar de que fala a norma do artº 14º, nº 7 do CIRS tem apenas a ver com aquela que consta dos primeiros números do mesmo preceito - nºs. 1 a 4 -, ou seja, com o estado civil dos membros do agregado familiar (situação pessoal) e a sua quantificação (situação familiar), se se preferir, com os aspectos relevantes para efeitos de tributação, e isto sempre associado ao conceito de sujeito passivo de IRS estabelecido no normativo de incidência pessoal ou subjectiva que constitui o preceito, de modo algum sendo legítimo o entendimento de que tal norma englobaria as situações de deficiência que sejam portadores esses mesmos sujeitos passivos.

**XXXVII**

O entendimento constante das conclusões XXV a VI é, de resto, expresso pela própria AF, através do ofício circular nº 6429, de 12.11.96, da DGCI, publicado no *O Informador Fiscal*, 1ª, Série, Dezembro, 1ª quinzena/96, pág.538.

**XXXVIII**

A AF não adoptou um procedimento generalizado, uniforme igual em relação à totalidade dos contribuintes - nem sequer dos deficientes -, antes tendo investido apenas em relação aos contribuintes que deduziu serem deficientes do foro oftalmológico de Viana do Castelo e de Braga e, mesmo assim, apenas em relação àqueles que adquiriram o benefício fiscal referido nos autos posteriormente a 1994, alheando-se dos casos iguais e semelhantes do resto do País e dos contribuintes que adquiriram o mesmo benefício anteriormente a 1994 ou que o adquiriram por outro tipo de deficiência que não do foro

oftalmológico, o que constitui manifesta violação do princípio da igualdade.

### XXXIX

O acto impugnado, com o sentido e alcance que lhe são dados no douto acórdão recorrido, contrariamente ao sentido e ao alcance que lhe são dados à situação semelhante à dos autos pelo douto acórdão-fundamento, é que constitui flagrante violação dos princípios constitucionais da protecção confiança dos particulares, da legalidade e da tipicidade tributárias, da igualdade e dos direitos já constituídos dos cidadãos por acto administrativo válido que constitui, para todos os efeitos, caso decidido ou caso resolvido na ordem jurídica;

### XL

Ao actuar como actuou relativamente ao ano de 1994 - e ao ser pacífica e judicialmente reconhecido o direito ao benefício relativamente ao ano de 1995 -, a AF e os tribunais criaram a inúmeros contribuintes a quem expressamente reconheceram o direito ao benefício fiscal em causa e a quem, em consequência, a AF devolveu oficiosamente, sem nada questionar, uma parte do imposto que haviam pago, a expectativa séria na manutenção de tal benefício nos anos seguintes, em função do que muitos adquiriram habitação própria com um juro altamente bonificado, e que, na grande maioria dos casos, a taxa de juro normal seria insuportável, vendo-se agora na situação de serem eles a pagar com os pretensos erros da AF, com as mudanças de critério e com a violação dos princípios antes referidos;

### XLI

Assim o douto acórdão recorrido, contrariamente ao acórdão fundamento, violou, entre outras, as disposições dos artigos 10º, nº 1, 11º, 12º, nº 4 e 44º do EBF, 14º, nºs 1, 2, 3, 4, 5 e 7, 25º e 80º, do CIRS, 13º, 106º, nº 2, 168º, nº 1, alínea i) e nº 2 e 266º, nº 2, da CRP, 16º, 17º, alíneas a) e b) e 144º, nº 1, do CPT e 7º, nº 1 e 2, do Decreto-Lei nº 202/96, 23.10.

**TERMOS EM QUE, COM O SEMPRE DOUTO SUPRIMENTO DE VOSSAS EXCELÊNCIAS, DEVE SER DECLARADO NULO O DESPACHO DO SR. DIRECTOR DE FINANÇAS DO DISTRITO DE BRAGA, BEM COMO A CHAMADA LIQUIDAÇÃO OFICIOSA AQUI EM CAUSA, COM TODAS AS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS, OU, SE ASSIM NÃO FOR ENTENDIDO, QUE O DOUTO ACÓRDÃO-FUNDAMENTO SEJA DECLARADO COMO EXEMPLO DA BOA APLICAÇÃO DO DIREITO, COM TODAS AS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS”.**

E contra-alegou a Fazenda Pública, pugnando pela manutenção do julgado.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, dando-se por reproduzida a matéria de facto fixada na instância recorrida.

Há que apreciar, desde já, a invocada oposição de Acórdãos: o recorrido, do TCA, de 22/01/02 e o fundamento deste STA, de 08/11/00 Rec, 24.273.

Todavia, ela não se verifica relativamente aos seguintes fundamentos ou questões de direito que não foram apreciados no acórdão fundamento (e algumas também no próprio aresto recorrido): "nulidade do acto pressuposto da liquidação" - conclusão I -; "incons-

titucionalidade formal" - conclusão II -; "violação do princípio da igualdade" - conclusão XXXVIII -; "violação dos princípios constitucionais da protecção da confiança dos particulares, da legalidade e da tipicidade tributárias, da igualdade ..." - conclusão XXXIX.

Quanto a elas não se verifica, pois, a alegada oposição, não tendo o recurso seguimento pelo que delas se não conhecerá.

Quanto ao mais, há que dar por verificada a dita oposição.

Na verdade, estando em causa, nos dois arestos, a questão de saber se, relativamente à liquidação de IRS do ano de 1997 e para efeitos do benefício fiscal a que se referem os arts 25º e 80º do CIRS e 44º de EBF, podia ou não a Administração Fiscal deixar de considerar atestado médico, emitido pela autoridade de saúde concelhia, donde resulta terem os impugnantes um grau de incapacidade, de carácter permanente, superior a 60%, sendo tal atestado emitido anteriormente ao novo critério de avaliação constante da circular nº 22/DSO, de 15/12/95, da D.G.S., e antes da entrada em vigor do Dec-Lei 202/96, de 23/Out, aquele primeiro aresto deu-lhe expressa resposta afirmativa e o segundo expressa também mas negativa, sendo pois absolutamente antagónicas e opostas as soluções encontradas nos referidos acórdãos, versando exactamente a mesma questão fundamental de direito e sendo a mesma a situação de facto subjacente e o respectivo quadro jurídico, pelo que se verificam todos os pressupostos enunciados no artº 30º do ETAF, tendo-se, pois, por verificada a aludida oposição de julgados.

Por modo que, a questão dos autos - é a aplicação do regime legal previsto no CIRS e no EBF, 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. artºs. 25 nº 3 e 80º nº 6 e 44º nº 5 respectivamente, sendo que está em causa o imposto de 1997.

A Lei 9/89 de 02 Mai 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 202/96, de 23 Out, que estabelece o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência 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 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, órteses 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 - n.º 5 al. e).

Exigência que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo dito Dec-Lei 341/93, cujas Instruções Gerais dispunham - n.º 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 prespectiva que foi emitido o atestado em causa.

Pelo que a exigência da Administração de um novo atestado, nos termos do Dec-Lei 202/96, tem cobertura legal - está em causa, repete-se, o IRS de 1997.

Assim, é legítimo o comportamento da Administração Fiscal, ao exigir à impugnante, para comprovação da qualidade de deficiente com grau de invalidez superior a 60%, relativamente aos rendimentos de 1997, a apresentação de atestado médico de avaliação da sua incapacidade, nos termos do dito Dec-Lei 202/96.

É, aliás, o que meridianamente resulta do disposto no art.º 119.º do CIRS.

Certo que o atestado em causa, emitido em 1995, certifica um acto constitutivo de direitos, como atributivo de um direito subjectivo ao benefício fiscal.

Todavia, como parece óbvio, somente na medida do respectivo conteúdo, isto é, sem ter em conta a possibilidade integral - sem redução - da correcção da incapacidade.

Trata-se, por outro lado, de um acto de efeitos permanentes ou duradouros pelo que a sua relevância teria naturalmente fim com a alteração da lei: só a aplicação retroactiva desta afectaria tal direito, constituído na esfera jurídica da impugnante, o que não é o caso”.

Sendo que a avaliação é da competência da ARS sem que tenha de ser posta em causa pelo Fisco, dado o princípio da unicidade da Administração Pública e sem que, por isso, haja lugar a qualquer impugnação contenciosa por parte do mesmo.

Nenhuma dúvida, por outro lado, na aplicação do art.º 14.º n.º 7 do CIRS, como reportada à própria situação de isenção para a respectiva aferição mesmo concebendo-se aquela como elemento negativo da incidência.

Pois é face à situação verificada prevista temporalmente na lei que há-de equacionar-se a existência, ou não, do benefício fiscal.

Aliás, a questão concentra-se, antes, na definição da aplicação temporal do preceito, já que, sendo o rendimento anualmente comparimentado, sempre havia o seu apuramento de reportar-se a um dado momento temporal, entendendo o legislador, dentro do seu largo domínio de discricionariedade ou liberdade da actuação normativa, situá-lo em 31/Dez, altura em que já vigorava o dito Dec-Lei 202/96.

Como refere Sá Gomes, Teoria dos Benefícios Fiscais, in CTF n.ºs. 359-106 e 360-83, porque se trata de um benefício fiscal automaticamente resultante da lei, ele apenas poderá manter-se en-

quanto o legislador entender que se justifica a sua existência - pois que não há benefícios fiscais eternos -, podendo não só alterar os pressupostos legais da sua concessão como modificar o critério legal para determinação dos mesmos, ainda que e sempre sem carácter retroactivo.

Cfr, no sentido exposto, os recentes Acórdãos do Pleno deste STA, de 06/03/02 Rec.ºs 25.635B, 26.011, 21.169, 25.536 e 25.714, de 26/09/01 Rec. 25.801, de 27/06/01 Rec. 25.693 in Ac.ºs Dout.º 479-1492, 19/06/02 Rec.s 26.273, 25.774, 26.673, 26.793, 26.302, 25.978 e de 25/09/02 Rec.s 26.790, 100/02, 26.027, 26.792, 26.172.

Termos em que se acorda 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 Março de 2003. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Mendes Pimentel* — *Lúcio Barbosa* — *Vitor Meira* — *Fonseca Limão* — *Alfredo Madureira* (vencido) — *Almeida Lopes* (vencido, pois foi violado o princípio da confiança no caso resolvido da autoridade de saúde)

#### Voto de vencido

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, preferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor cfr. art.º 7.º - e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15. 12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

### Acórdão de 19 de Março de 2003.

#### Assunto:

*IRS. Regime de deficientes. Benefícios fiscais. Disfunção residual. Aplicação da lei no tempo.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *O DL 202/96, de 23.10. estabeleceu que se observasse na determinação do valor final da incapacidade para efeitos de acesso a benefícios fiscais, que 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 deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios.*
- 2 — *Ora, é esta regra legal que confere cobertura à exigência que a Administração Fiscal faz de um novo atestado passado em conformidade com ela, sem que isso importe menor respeito pelo princípio da não retroactividade das leis, decorrente do art. 12.º/1 do CC ou por direitos constituídos ao abrigo do legislado antigo.*

Recurso n.º 959/02. Recorrentes: Manuel Joaquim Franco Pita e mulher. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex<sup>mo</sup> Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam no Pleno da 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformados com o acórdão do TCA de 13.11.2001 que negou provimento ao recurso por eles interposto, confirmando a sentença da 1.ª Instância que julgara improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação de IRS do ano de 1996, vieram Manuel Joaquim Franco Pita e mulher, Maria Helena Estrada Ornelas Nogueira, recorrer para o Pleno da Secção, com base em oposição de julgados com o acórdão da Secção do Contencioso Tributário do TCA de 18.01.2000, proc. n.º 1.874/99.

A questão preliminar da existência de oposição foi decidida positivamente pelo despacho a fls. 161.

Concluiu as alegações a sustentar que:

— as normas dos arts. 25.º/3 e 80.º/6 do CIRS e 44.º do EBF, bem como a competência para a definição dos pressupostos dos benefícios fiscais estão sujeitas ao princípio constitucional da legalidade tributária, não sendo admissível à Administração definir quaisquer elementos caracterizantes, sob pena de inconstitucionalidade material;

— a Administração Fiscal (AF) não questionou a competência da autoridade de saúde que emitiu o atestado conforme o estabelecido na circular n.º 28/90, de 22.06, apenas entendeu que o atestado foi emitido segundo determinado critério de avaliação, não coincidente com o critério que ela própria entendeu que deveria ter sido seguido;

— na ausência de lei específica para a avaliação de incapacidade para efeitos de acesso aos benefícios fiscais, a solução seguida, foi o recurso à TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, estando a AF impedida de exigir novo atestado médico, não cabendo na sua competência a definição do critério legal de verificação de incapacidade;

— o DL n.º 202/96, de 23.10 que entrou em vigor em 30/11/96 foi inovador e não meramente interpretativo, sendo o próprio legislador no art. 7.º a fixar o âmbito e grau da sua retroactividade, pelo que tudo quanto vá para além desse grau, é ilegal por violação manifesta do princípio geral do *tempus regit actum* consagrado no art. 12.º do CCiv.;

— o diploma não anulou as avaliações anteriores à sua vigência nem consagrou qualquer obrigatoriedade da sua confirmação, tal prova de incapacidade permanente superior a 60% já havia sido feita perante a AF;

— à data em que entrou em vigor o DL n.º 202/96, já havia nascido na esfera jurídica dos recorrentes o direito ao benefício fiscal, comprovada por atestado médico, passado pela entidade competente, no domínio e de acordo com a lei vigente, a aplicação dos seus critérios ao caso dos autos implicaria, a aplicação retroactiva do mesmo, como tal, de forma ilegal;

— a exigência de novos atestados médicos resultaria na revogação ou anulação de um direito já adquirido pelos recorrentes;

— o direito ao benefício fiscal tem por fonte ou causa a lei e não o referido acto de avaliação, que configura uma pronúncia pericial indispensável e determinante da verificação do facto constitutivo, não se tratando, de um mero acto instrumental;

— o acto de avaliação goza de autonomia relativamente ao acto tributário de liquidação, pela natureza dos elementos normativos, pelos efeitos modificativos que pode produzir naquele, não havendo que confundir os requisitos de constituição de um direito com os requisitos da sua eficácia;

— a AF está sujeita ao princípio da legalidade, aos limites do caso decidido, à estabilidade dos actos administrativos e aos valores fundamentais do direito;

— a AF não tem competência em matéria de saúde, não estando o atestado médico sujeito à sua livre apreciação, o exame e atestação da incapacidade permanente concreta constitui um acto autónomo, um acto prejudicial em sentido técnico;

— com o requerimento inicia-se o procedimento administrativo, com prova pericial, culminando no acto administrativo praticado pela autoridade de saúde, de posse do qual o contribuinte vai reivindicar o seu direito junto da AF;

— se o acto prejudicial é estranho à AF, cabe recurso contencioso do mesmo para os Tribunais Administrativos, o atestado como acto prejudicial que é, implica que a AF deva conformar-se com a decisão dada pela autoridade de saúde, dado o seu carácter técnico, devendo impugná-lo contenciosamente, no caso de entender que o mesmo padece de invalidade;

— no caso, nem a AF nem ninguém impugnou contenciosamente o referido acto prejudicial no prazo legal, nem ninguém o revogou ou arguiu de falso, pelo que o mesmo se firmou na ordem jurídica como um caso decidido, ou caso resolvido, com valor de caso julgado, estando a AF legalmente obrigada a respeitá-lo integralmente;

— o atestado, como acto administrativo que é, goza da presunção de verdade e de legalidade, e a AF não podia, sem sindicar o acto pela via contenciosa, destruir essa presunção;

— o art. 14.º/7 do CIRS não tem aplicação na situação dos autos, tal entendimento foi expresso através do ofício circulado n.º 6429, de 12.11.96, da DGCI;

— o preceito em causa, ao integrar as regras de incidência do CIRS, nunca terá aplicação aos rendimentos respeitantes aos benefícios fiscais, dado que estes são rendimentos isentos nos termos do EBF, passando à margem das regras de incidência estabelecidas no CIRS;

— relativamente aos rendimentos objecto de benefícios fiscais não pode legitimamente falar-se em rendimentos relevantes para efeitos

de tributação, já que estamos perante uma isenção estabelecida um diploma específico, o EBF;

— não havendo no CIRS qualquer norma que subtraia os benefícios fiscais às regras de incidência, estas regras já não os podem abarcar, sob pena de passarem a ser relevantes para efeitos de tributação, passando a ser tidos em linha de conta no apuramento do IRS, o que configuraria evidente ilegalidade, sendo, assim, manifesto que o benefício fiscal em causa passa à margem das regras de incidência do IRS e, como tal, não é relevante para efeitos de tributação;

— os benefícios fiscais são desagravantes excepcionais que se traduzem em medidas derogatórias das regras normais do sistema fiscal estabelecido no CIRS, ou seja, são excepções às regras normais de incidência;

— é através destes mecanismos que determinadas realidades, em princípio objecto de tributação, acabam por ficar total ou parcialmente fora da incidência do imposto;

— não faria sequer sentido que medidas impeditivas de tributação regra, criadas em obediência a princípios, com regras de atribuição e reconhecimento administrativo elencados no EBF, viessem a integrar as regras de incidência do CIRS, quando neste diploma não existe qualquer mecanismo para a sua retirada, com vista ao cálculo do imposto;

— o sistema de tributação regra constitui o conjunto de normas ou parâmetros estruturais que são necessários à aplicação de um imposto, no caso do CIRS, tais parâmetros são as regras de incidência;

— os benefícios fiscais, enquanto factos impeditivos do nascimento da obrigação tributária, opõem-se à aplicação do sistema de tributação regra, surgindo como instrumento de política fiscal, prosseguindo finalidades diversas, caracterizando-se, por isso, pela sua natureza excepcional;

— os benefícios fiscais decorrentes da situação de invalidez permanente superior a 60% não se esgotam no IRS através de isenções, antes se reflectindo em vários impostos e medidas, ao contrário daquilo que vem afirmado no acórdão recorrido, sendo que, nessa matéria, não há sequer qualquer anualidade a respeitar, não existe norma idêntica à do art. 14.º/7 do CIRS;

— a «situação pessoal e familiar» da norma do art. 14.º/7 do CIRS tem apenas a ver com aquela que consta dos primeiros números do mesmo preceito — n.ºs. 1 a 4 —, ou seja, com o estado civil dos membros do agregado familiar (situação pessoal) e a sua quantificação (situação familiar), se se preferir, com os aspectos relevantes para efeitos de tributação, e isto sempre associado ao conceito de sujeito passivo de IRS estabelecido no normativo de incidência pessoal ou subjectiva que constitui o preceito, de modo algum sendo legítimo o entendimento de que tal norma englobaria as situações de deficiência que sejam portadores esses mesmos sujeitos passivos;

— a AF não adoptou um procedimento generalizado, uniforme e igual em relação à totalidade dos contribuintes, investiu nos contribuintes de Viana do Castelo e de Braga e apenas em relação àqueles que adquiriram o benefício fiscal posteriormente a 1994, o que constitui manifesta violação do princípio da igualdade;

— o acto impugnado, com o sentido e alcance que lhe é dado no acórdão recorrido constitui flagrante violação do princípio da confiança e da protecção das expectativas dos cidadãos;

— ao actuar como actuou relativamente ao ano de 1994, a AF criou a inúmeros contribuintes a quem expressamente reconheceu

o direito ao benefício fiscal em causa e a quem, em consequência, devolveu officiosamente, sem nada questionar, uma parte do imposto que haviam pago, a expectativa séria na manutenção de tal benefício nos anos seguintes, em função do que muitos adquiriram habitação própria com um juro altamente bonificado e que, na grande maioria dos casos, a taxa de juro normal seria insuportável, vindo-se agora na situação de serem eles a pagar com os pretensos erros da AF, com as mudanças de critério e com a violação do princípio referido na conclusão anterior;

— foram violadas, entre outras, as disposições dos arts. 10.º/1, 11.º, 12.º/4 e 44.º do EBF, 14.º/1 a 5 e 7, 25.º e 80.º do CIRS, 13.º, 106.º/2, 168.º/1/i) e 2 e 266.º/2 da CRP, 16.º, 17.º/a) e b) e 144.º/1 do CPT e 7.º/1 e 2 do DL n.º 202/96, de 23.10.

Ouvida a parte F<sup>ª</sup>P<sup>ª</sup> nada aduziu.

Cumpra decidir.

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

Controverte-se o regime legal da determinação do grau de invalidez permanente que há-de ser devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 60%, que constitui pressuposto de elevação dos limites de deduções ao rendimento colectável do trabalho (art. 25.º/3 do CIRS), da elevação dos limites de deduções de colecta (art.80.º/6) e da concessão de benefícios fiscais previstos no art. 44.º/5 do Estatuto dos Benefícios Fiscais, em sede de IRS, referido ao tempo posterior à vigência do DL 202/96, de 23.10.

Este diploma, que estabeleceu o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei (art. 1.º), veio estabelecer normas específicas para tal avaliação no decurso da proposição inserta no preâmbulo de obviar à necessidade de explicitar a competência para a avaliação de tal incapacidade e de criar normas de adaptação da anterior TNI, para o que se tornava necessário actualizar os procedimentos adoptados, de forma a adequar a utilização da TNI ao disposto na Lei 9/89, de 2.5.

E de entre as regras que o diploma estabeleceu de acordo com que vai dito, a observar na determinação do valor final da incapacidade, foi estabelecido que 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 deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios... (n.º 5, al. e) das Instruções gerais do anexo I ao diploma).

Ora, é esta regra legal que confere cobertura à exigência que a Administração Fiscal faz de um novo atestado passado em conformidade com ela, sem que isso importe menor respeito pelo princípio da não retroactividade das leis, decorrente do art. 12.º/1 do CC ou por direitos constituídos ao abrigo do legislado antigo.

A tributação em causa é respeitante a ano civil completado já depois da entrada em vigor do dito diploma (30 de Novembro de 1996) e é o último dia do ano a que o imposto respeita que a lei confere relevo para aferir a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos para efeitos de tributação (art 14.º/7 do CIRS, aditado pelo art. 24.º/2 da Lei 65/90, de 28.12, a prescrever de harmonia com o art. 134.º do mesmo código).

Por isso, relativamente ao período tributário em causa, já a situação tributária poderia ser reavaliada segundo as regras novas legais vigentes, exigindo-se novo atestado conforme com elas, pois então da lei se fazia tão somente uma aplicação para o **futuro**, a qual não é susceptível de agravar a segurança jurídica e o princípio da confiança, que são garantias dos contribuintes.

Por outro lado, não é viável configurar a situação anterior à lei nova como portadora de direitos adquiridos pelo contribuinte, a preservar dos efeitos modelados pela aplicação ultra-activa desta lei, porquanto os benefícios concedidos são permanentes, que não temporários, são puros, que não condicionados, nem convencionais ou paracontratuais, e é nestas figuras, que não naquelas que se acolhem os direitos adquiridos que não podem ser suprimidos por lei posterior. <sup>(1)</sup>

Nestas outras, do campo dos benefícios fiscais de fonte exclusivamente legal, onde a bilateralidade e a paracontratualidade estão ausentes, e no silêncio da lei em regras de direito transitório, há apenas que curar guardar a aplicação da lei nova para os factos ocorridos na sua vigência, como é regra geral enunciada no regime da sucessão das leis no tempo do art. 12.º do CC e decorre, ainda, do art. 10.º do EBF, que mais não faz do que desenvolver tal regime <sup>(2)</sup>.

Por outro lado, não há que convocar violação do princípio da igualdade quando nenhuma prova vem feita sobre os alegados pressupostos da dita infracção.

Por tudo, não têm os recorrentes razão, devendo manter-se o acórdão recorrido.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pelos recorrentes, com taxa de justiça e procuradoria, respectivamente, em 300 euros e 60 %.

Lisboa, 19 de Março de 2003. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Brandão de Pinho* — *António Pimpão* — *Lúcio Barbosa* — *Baeta Queiroz* — *Vitor Meira* — *Fonseca Limão* — *Alfredo Madureira* (vencido) — *Almeida Lopes* (vencido, pois entendo que foi violado o princípio da confiança no caso resolvido da autoridade de saúde).

#### Voto de vencido

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor — cfr. art.º 7.º — e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de

<sup>(1)</sup> Cf. Sá Gomes, Manual de Direito Fiscal, II, p. 412.

<sup>(2)</sup> Cf. no sentido exposto, jurisprudência uniforme desta formação do STA, de que são exemplo os Acs. de 27.11.2002, procs. n.ºs 26789B, 26796 e 962/02.

determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais — cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

## Acórdão de 19 de Março de 2003.

### Assunto:

*IRS 1996. Hipovisão — comprovação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Para efeitos de IRS relativo ao ano de 1996, a hipovisão relevante em termos do benefício fiscal previsto nos artigos 44º do EBF e 25º e 80º do CIRS tem de ser comprovada através de atestado médico emitido em consonância com o DL n.º 202/96, de 23.X, apontando para grau de incapacidade igual ou superior a 60% após a aplicação de meios de correção ou compensação.*

Recurso n.º 960/02-50. Recorrente: Joaquim Viana da Rocha; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA:

Joaquim Viana da Rocha, residente em Carreço - Viana do Castelo, inconformado com o acórdão do TCA de fls. 103-123 que confirmou sentença do TT de 1.ª Instância de Viana do Castelo que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação de IRS do ano de 1996, dela interpôs recurso para esta formação, para tanto invocando oposição do mesmo aresto - proferido em último grau de jurisdição - com o proferido por tal Tribunal Superior no processo n.º 1874/99, em 18.1.2000.

Com o requerimento de interposição do recurso, a fls. 126, logo juntou fotocópia certificada do falado acórdão fundamento - fls. 128-144.

Notificado do despacho de admissão do recurso, a fls. 147, veio a apresentar alegação tendente à demonstração da alegada oposição de acórdãos - fls. 149-155.

Não surgiu pertinente contra-alegação.

Subindo os autos a este STA, o distinto PGA emitiu parecer no sentido da ocorrência dos pressupostos do recurso, por isso que opinou o prosseguimento do mesmo.

O Exmo Relator primitivo acolheu, a fls. 195, o despacho proferido na 2.ª Instância que julgou verificada a alegada oposição de acórdãos, em consequência determinando o prosseguimento do recurso.

A alegação dos recorrentes sobre a questão de fundo culmina com as seguintes conclusões:

I. Na solução do caso dos autos haverá de ter-se em conta que se está perante normas (arts. 25º/3 e 80º/6 do CIRS e 44º do EBF) sujeitas ao princípio constitucional da legalidade tributária de reserva de lei formal, o que implica que nesta matéria a competência para a definição dos pressupostos dos benefícios fiscais cabe à Assembleia da República ou ao Governo mediante a respectiva autorização legislativa - arts. 106º/2, 168º/1, i) e 2 da CRP, sendo que, por isso, todo o critério de decisão tem, necessariamente, de constar da lei fiscal, não sendo admissível que seja a Administração a definir quaisquer dos seus elementos caracterizantes, sob pena de inconstitucionalidade material;

II. A própria Administração Fiscal (AF) nunca questionou a competência da autoridade de saúde que emitiu o atestado apresentado pelos recorrentes, tendo sido ela própria a estabelecer quem tinha competência para o efeito, através da circular n.º 28/90, de 22.06, da DGCI, tal como não apontou ao atestado apresentado qualquer vício formal ou substancial susceptível de afectar a sua força probatória ou sequer questionou que o atestado não respeitasse a lei vigente à data da respectiva avaliação, ou seja, a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL. 341/93, de 30.09;

III. A AF apenas entendeu que o atestado emitido foi-o supostamente segundo determinado critério de avaliação, não coincidente com o critério que ela própria entendeu que deveria ter sido seguido pela autoridade de saúde;

IV. Na ausência de lei específica para a avaliação de incapacidade para efeitos de acesso aos benefícios fiscais, a solução seguida, que jamais alguém questionou, foi o recurso à TNI aprovada pelo DL. 341/93, de 30.09, muito embora tivesse sido criada para efeitos do cálculo de incapacidades e reparação de danos emergentes de acidentes de trabalho e doenças profissionais, sendo que é a própria unidade do sistema jurídico que reclama o recurso à mesma, perante a omissão das normas da lei tributária quanto ao critério de definição concreta da deficiência fiscalmente relevante para o fim em vista;

V. Face ao comportamento descrito nas conclusões anteriores, a AF não podia deixar de ter por verificado o pressuposto de que depende o reconhecimento do benefício fiscal em causa, sendo obrigada, por isso, a actuar em conformidade com esse facto, e estando impedida,

VI. Actuando como actuou, a AF agiu como se lhe coubesse, a ela própria, definir o critério legal de verificação de incapacidade, impondo-o à própria autoridade de saúde competente, extravasando, manifestamente, dos poderes e competência que tem;

VII. A entrada em vigor do DL. 202/96, de 23.10 em nada alterou este estado de coisas;

VIII. Este diploma é inovador e não meramente interpretativo, entrou em vigor em 30 de Novembro de 1996 e o próprio legislador logo tratou de fixar o âmbito e grau da sua retroactividade no seu art. 7º, pelo que, tudo quanto vá para além desse grau - aplicação ao processo de avaliação de incapacidade (e não quaisquer outros) pendentes -, é ilegal, por violação manifesta do princípio geral do *tempus regit actum* consagrado no art. 12º do C.Civil;

IX. Tal diploma não anulou as avaliações feitas anteriormente à sua vigência nem veio consagrar qualquer obrigatoriedade da sua confirmação, como seria de esperar se a intenção do legislador fosse

a de que o diploma deveria abranger as avaliações anteriormente feitas;

X. Os recorrentes já tinham feito a prova da sua incapacidade permanente superior a 60% perante a AF, não tendo, por isso, que fazer nova prova da sua incapacidade;

XI. A data em que entrou em vigor o DL. n.º 202/96, já havia nascido na esfera jurídica dos recorrentes o direito ao benefício fiscal em causa nos autos, porque já se encontrava comprovada a facticidade descrita na hipótese legal (a incapacidade permanente igual ou superior a 60%) pelo atestado médico respectivo, passado pela entidade competente, no domínio da lei vigente e de acordo com esta;

XII. A aplicação dos critérios do DL. 202/96 ao caso dos autos implicaria, pois, a aplicação retroactiva do mesmo, como tal, de forma ilegal;

XIII. A exigência de novos atestados médicos resultaria na revogação ou anulação de um direito já adquirido pelos recorrentes;

XIV. Como vem decidindo este Venerando Tribunal, ainda que o direito ao benefício fiscal em causa tenha por fonte ou causa a lei e não o referido acto de avaliação, este integra ainda o processo constitutivo do referido direito, pois configura uma pronúncia pericial indispensável e determinante da verificação do facto constitutivo, sem a qual o titular do direito, não fica constituído naquele e não o poderá exercer, não se tratando, assim, de um mero acto instrumental, sem valoração própria;

XV. O acto de avaliação goza de autonomia relativamente ao acto tributário de liquidação, pela distinta natureza dos elementos normativos que visa concretizar, o que não exclui uma relação de prejudicialidade, pelos efeitos modificativos que pode produzir naquele, sendo que a actividade posterior exigida ao titular do direito para que ele se torne eficaz é que já não se situa no campo da constituição do direito, mas sim no campo do seu exercício, não havendo que confundir os requisitos de constituição de um direito com os requisitos da sua eficácia;

XVI. A AF está sujeita ao princípio da legalidade, devendo inteira obediência à Constituição e à lei, não podendo desconhecer e desrespeitar o valor e limites do caso decidido ou caso resolvido, pondo em causa, em qualquer momento, a estabilidade dos actos administrativos e valores fundamentais do Direito como são a Certeza e a Segurança;

XVII. O exame e atestação de uma certa incapacidade permanente concreta, em face do acto tributário subsequente praticado pela Administração Fiscal constitui um acto autónomo que, em direito tributário, é um acto prejudicial em sentido técnico;

XVIII. A AF não tem competência em matéria de saúde, não estando o atestado médico passado pela entidade competente sujeito à livre apreciação daquela;

XIX. Com o requerimento feito pelo interessado à autoridade de saúde inicia-se um procedimento administrativo, no qual tem lugar uma prova pericial e que culmina com um acto administrativo praticado pela autoridade de saúde, de posse do qual o contribuinte vai reivindicar o seu direito junto da AF;

XX. O acto da autoridade de saúde, como acto prejudicial que é, pertencendo a outra autoridade diferente da autoridade fiscal, precedendo o acto tributário, implica que quem pratica este deve con-

formar-se com a decisão dada pela autoridade de saúde, dado o carácter técnico das questões ou interesses em causa, devendo impugná-lo contenciosamente, no caso de entender que o mesmo padece de invalidade, por se tratar de acto susceptível de impugnação judicial directa, independente do acto prejudicado, sob pena de preclusão do respectivo conhecimento;

XXI. Se o acto prejudicial é estranho à Administração Fiscal, cabe recurso contencioso do mesmo para os Tribunais Administrativos;

XXII. No caso, nem a AF nem ninguém impugnou contenciosamente o referido acto prejudicial no prazo legal, nem ninguém o revogou ou arguiu de falso, pelo que o mesmo se firmou na ordem jurídica como um caso decidido ou caso resolvido, com valor de caso julgado, estando a AF legalmente obrigada a respeitá-lo integralmente;

XXIII. O acto da entidade de saúde, como acto administrativo que é, goza da presunção de verdade e de legalidade, sendo obrigatório, quer para os particulares, quer para a Administração, pelo que de modo algum poderia a AF, sem sindicar o acto pela via contenciosa, destruir essa presunção;

XXIV. O art. 14º/7 do CIRS não tem aplicação na situação dos autos;

XXV. O preceito em causa, ao integrar as regras de incidência do CIRS, nunca terá aplicação aos rendimentos respeitantes aos benefícios fiscais, dado que estes são rendimentos isentos nos termos do EBF, os quais, por via disso, passam à margem das regras de incidência (reais e pessoais) estabelecidas no CIRS;

XXVI. Relativamente aos rendimentos objecto de benefícios fiscais não pode legitimamente falar-se em rendimentos relevantes para efeitos de tributação, já que estamos perante uma isenção estabelecida, não pelo CIRS, mas antes por um diploma específico (o EBF);

XXVII. Não havendo no CIRS qualquer norma que subtraia os benefícios fiscais às regras de incidência, estas regras já não os podem abarcar, sob pena de passarem a ser relevantes para efeitos de tributação, passando a ser tidos em linha de conta no apuramento do IRS, o que configuraria evidente ilegalidade, sendo, assim, manifesto que o benefício fiscal em causa passa à margem das regras de incidência do IRS e, como tal, não é relevante para efeitos de tributação;

XXVIII. Os benefícios fiscais são desagravantes excepcionais que se traduzem em medidas derogatórias das regras normais do sistema fiscal estabelecido no CIRS, ou seja, são excepções às regras normais de incidência;

XXIX. É através destes mecanismos que determinadas realidades, em princípio objecto de tributação, acabam por ficar total ou parcialmente fora da incidência do imposto;

XXX. Não faria sequer sentido que medidas impeditivas de tributação-regra — entendida esta como o conjunto de normas ou parâmetros estruturais necessários à aplicação de um imposto —, criadas em obediência a princípios, com regras de atribuição e reconhecimento administrativo elencados no EBF, viessem a integrar as regras de incidência do CIRS, quando neste diploma não existe qualquer mecanismo para a sua retirada, com vista ao cálculo do imposto;

XXXI. O sistema de tributação-regra constitui o conjunto de normas ou parâmetros estruturais que são necessários à aplicação de um imposto;

XXXII. No caso do CIRS, tais parâmetros são, entre outras, as regras de incidência, a anualidade da tributação, a noção de agregado familiar, a determinação dos sujeitos passivos do imposto, etc;

XXXIII. Ora, os benefícios fiscais opõem-se à aplicação do sistema de tributação-regra, enquanto factos impeditivos do nascimento da obrigação tributária, com o seu conteúdo normal, surgindo como instrumento de política fiscal prosseguindo finalidades diversas das que presidem ao sistema de tributação regra, caracterizando-se, por isso, pela sua natureza excepcional.

XXXIV. Os benefícios fiscais decorrentes da situação de invalidez permanente superior a 60% não se esgotam no IRS através de isenções, antes se reflectindo em vários impostos e medidas, nomeadamente, na extensão aos respectivos portadores do regime das contas "poupança-reformado" e no que respeita ao Imposto sobre Veículos ao contrário daquilo que vem afirmado no duto Acórdão recorrido, senão que, nessa matéria, não há sequer qualquer anualidade a respeitar, não existe norma idêntica à do art. 14º/7 do CIRS e não se saberia nunca como aplicar tese semelhante à acolhida no duto Acórdão recorrido no que respeita a esse regime de contas poupança-reformado e Imposto sobre Veículos.

XXXV. A "situação pessoal e familiar" de que fala a norma do art. 14º/7 do CIRS tem apenas a ver com aquela que consta dos primeiros números do mesmo preceito - nºs. 1 a 4 -, ou seja, com o estado civil dos membros do agregado familiar (situação pessoal) e a sua quantificação (situação familiar), se se preferir, com os aspectos relevantes para efeitos de tributação, e isto sempre associado ao conceito de sujeito passivo de IRS estabelecido no normativo de incidência pessoal ou subjectiva que constitui o preceito, de modo algum sendo legítimo o entendimento de que tal norma englobaria as situações de deficiência que sejam portadores esses mesmos sujeitos passivos.

XXXVI. O entendimento constante das conclusões XXIV a XXXV é, de resto, expresso pela própria AF, através do ofício circulado nº. 6429, de 12.11.96, da DGCI, publicado no *O Informador Fiscal*, 1.ª Série, Dezembro, 1.ª quinzena/96, pág. 538.

XXXVII. A AF não adoptou um procedimento generalizado, uniforme e igual em relação à totalidade dos contribuintes, antes tendo investido apenas em relação aos contribuintes de Viana do Castelo e de Braga e, mesmo assim, apenas em relação àqueles que adquiriram o benefício fiscal referido nos autos posteriormente a 1994, alheando-se do resto do País e dos contribuintes que adquiriram o mesmo benefício anteriormente a 1994, o que constitui manifesta violação do princípio da igualdade.

XXXVIII. O acto impugnado, com o sentido e alcance que lhe é dado no duto Acórdão recorrido constitui flagrante violação do princípio da confiança e da protecção das expectativas dos cidadãos.

XXXIX. Ao actuar como actuou relativamente ao ano de 1994, a AF criou a inúmeros contribuintes a quem expressamente reconheceu o direito ao benefício fiscal em causa e a quem, em consequência, devolveu oficiosamente, sem nada questionar, uma parte do imposto que haviam pago, a expectativa séria na manutenção de tal benefício nos anos seguintes, em função do que muitos adquiriram habitação própria com um juro altamente bonificado e que, na grande maioria dos casos, a taxa de juro normal seria insuportável, vendo-se agora na situação de serem eles a pagar com os pretensos erros da AF, com as mudanças de critério e com a violação do princípio referido na conclusão anterior.

XL. Salvo o devido respeito, foram violadas, entre outras, as disposições dos arts. 10º/1, 11º, 12º/4 e 44º do EBF, 14º/1, 2, 3, 4, 5

e 7, 25º e 80º do CIRS, 13º, 106º/2, 168º/l, i) e 2 e 266º/2 da CRP, 16º, 17º/a) e b) e 144º/1 do CPT e 7º/1 e 2 do DL 202/96, de 23.10.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O EMMP entende que deve ser negado provimento ao recurso. Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Quanto à questão preliminar da existência dos pressupostos específicos do recurso, nada há a acrescentar ao que, a respeito, se decidiu no sobredito atinente despacho, sendo evidentes quer a similitude factual relevante, quer a identidade da questão fundamental de direito e certificado estando o trânsito em julgado do acórdão fundamento (cfr., neste ponto, fls. 128).

Reafirma-se, portanto, a existência da invocada oposição de acórdãos.

A questão decidenda é a de saber se, relativamente à liquidação do IRS do ano de 1996 e para efeitos do benefício fiscal previsto nos arts. 25º e 80º do CIRS e 44º do EBF, podia, ou não, a Administração Fiscal (AF) deixar de considerar os atestados médicos emitidos pela autoridade de saúde concelhia donde resulta terem os recorrentes um grau de incapacidade de carácter permanente superior a 60%, sendo tais atestados emitidos anteriormente ao novo critério de avaliação constante da circular normativa n.º 22/DSO, de 15.12.95, da DGS e anteriormente à entrada em vigor do DL 202/96, de 23.10, e, consequentemente, se a liquidação do referido imposto feita pela AF sem ter em consideração o grau de deficiência constante dos referidos atestados enfermava, ou não, de ilegalidade.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

1. O impugnante apresentou a declaração de rendimentos auferidos no ano de 1996.

2. Nessa declaração, consignou que era portador de uma invalidez permanente de grau igual ou superior a 60%.

3. O DDF de Viana do Castelo proferiu despacho do seguinte teor:

”Na declaração de rendimentos do ano acima referido foi mencionada a existência no agregado familiar de uma situação de incapacidade de carácter permanente igual ou superior a 60% (...).

Nos termos do n.º 7 do art.º 14º do CIRS, a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos é aquela que vigorar em 31 de Dezembro do ano a que o imposto respeita.

Uma vez que não foi efectuada a prova da manutenção da incapacidade à luz dos critérios vigentes em sede de avaliação que lhe permita beneficiar do disposto no art.º 44º do EBF, não obstante tenha já sido, oportunamente, para tal notificado;

Considerando que essa prova deveria ser efectuada com a apresentação de um atestado médico emitido posteriormente à vigência dos novos critérios;

Nesta conformidade, procedo à alteração dos elementos declarados. Notifique.”

4. Este despacho foi notificado ao impugnante.

5. Na sequência, foi efectuada a liquidação cuja nota demonstrativa consta dos autos e que ora se encontra sob impugnação.

6. Como comprovativo da incapacidade permanente que alega, o impugnante juntou o atestado médico que se encontra junto aos autos.

Temos, pois, que o ora recorrente, com atestado médico (certificado a fls. 7) emitido em 05.IX. 1995, pela autoridade de saúde concelhia, certificando sofrer de deficiência que, de acordo com a Tabela Na-

cional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30/IX, lhe confere um grau de incapacidade de 80,75%, pretendeu lhe fossem atendidos na liquidação os benefícios fiscais concedidos pela lei aos deficientes.

Exposta a materialidade disponível, cabe notar que problemática absolutamente idêntica à colocada no presente recurso foi enfrentada por esta formação nos acórdãos tirados nos processos n.ºs 25 693, 25 801, 25 536, 25 714 e 25 978, em 27.VI.01, 20.IX.01, seis de Março e 19 de Junho últimos, respectivamente, nele se concluindo pela legalidade da recusa, por banda da Administração Fiscal, de atestado médico emitido em data anterior à vigência do DL n.º 202/96, de 23.X, por isso que o mesmo não revela o grau de deficiência oftalmológica após aplicação de meios de correcção ou compensação.

Lê-se no último dos sobreditos arestos:

”Constitui pressuposto do direito aos benefícios fiscais em causa que o sujeito passivo tenha um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60%.

Ora, se antes e face à inexistência de normas específicas para a avaliação de incapacidade fiscalmente relevante, a administração de saúde a quem competia determinar esse grau de incapacidade tinha de recorrer à Tabela Nacional de Incapacidades, tabela esta que tinha sido perspectivada para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais, de forma a possibilitar alguma uniformização valorativa a nível nacional, segundo as palavras do próprio legislador no proémio do DL n.º 202/96, de 23/10, ... - entendeu o legislador deste último diploma, estabelecer o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência, tal como definido no artigo 2º da Lei n.º 9/89, de 2 de Maio, para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei para facilitar a sua plena participação na comunidade.”

É, de entre as regras que este diploma estabeleceu, tendo em vista a realização do escopo enunciado, a observar na determinação do valor final da incapacidade, conta-se a afirmada na al. e) do n.º 5 do seu Anexo I, que tem por epígrafe Instruções Gerais, que é do seguinte teor:

*”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 deve ser correspondente à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na Tabela.*

...

Quer dizer, o legislador do DL 202/96 privilegiou como critério geral relevante de determinação da incapacidade, para os efeitos mencionados no seu art.º 1º, apenas a incapacidade residual após a aplicação de próteses e ortóteses.

Ao adoptar este critério, o legislador deste diploma não desrespeitou o princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal da AR (arts. 106º, 2, e 168º, n.º 1, al. j), da CRP, nas versões ao tempo). E não o desrespeitou porque o legislador do DL n.º 202/96 não interferiu na definição dos pressupostos legais constitutivos de tais benefícios que o CIRS e o EBF estabeleciam, pois estes continuaram a ser os mesmos: “sujeito passivo cujo grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 60%.” O diploma limitou-se a estabelecer um

critério geral e abstracto, por ele considerado mais adequado, quer para surpreender a incapacidade fiscalmente relevante, de um ponto de vista técnico-científico, quer para dar cumprimento ao princípio da igualdade na aplicação da lei, em substituição de um outro critério técnico que anteriormente lhe apontava para o mesmo efeito, que a entidade materialmente competente para quem a norma de isenção remetia a avaliação da incapacidade fiscalmente relevante - a administração de saúde - deveria seguir nessa tarefa. Sendo assim, o bloco da legalidade tributária continua a ser o mesmo, só tendo mudado o bloco de juridicidade (legalidade) da actuação técnica dos serviços competentes de saúde.

...  
Sendo a situação pessoal fiscalmente relevante a existente em 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto e respeitando a incapacidade do sujeito passivo exactamente a essa situação pessoal no âmbito da deficiência, terá de ser à situação que então se verificar neste domínio que se terá de atender para aferir do direito do contribuinte aos benefícios fiscais que vão assim delimitar negativamente o efeito jurídico omnicompreensivo que decorreria da verificação dos factos tributários.

Deste modo será também à lei que então estiver em vigor que estabeleça o regime e os critérios técnico-científicos de determinação da natureza e grau da incapacidade relevada na lei fiscal como pressuposto do direito aos benefícios fiscais que deve atender-se.

Não estamos assim perante qualquer aplicação retroactiva do DL n.º 202/96, de 23/10, mas antes defronte de uma aplicação da lei para o futuro, de uma eficácia prospectiva da lei, de acordo com o princípio geral de direito decorrente do princípio democrático e da tutela da confiança, ínsitos no princípio assumido pela nossa Lei Fundamental do Estado de Direito Democrático (art.º 2º da CRP), afirmado, entre o mais, no art.º 12º do C.Civil e no art.º 12º da Lei Geral Tributária.

Ao contrário do defendido pelo recorrente, não poderá falar-se da existência de qualquer efeito jurídico consolidado na Ordem Jurídica, consubstanciado numa definição irrevogável de uma certa incapacidade, com determinada natureza e determinado grau.

E não poderá falar-se porque, como já se disse, a questão da relevância que a incapacidade possa alcançar no domínio tributário apenas se pode colocar, à face das normas que instituem os respectivos benefícios, quando pela ocorrência dos factos tributários haja de ser convocada a aplicação de norma que impeça ou atenua o âmbito dos efeitos constitutivos da obrigação tributária que a lei faz deles emergir. É a esse momento que há que reportar a existência dos pressupostos da norma concedente do benefício.

Apelar à determinação da incapacidade feita anteriormente com o recurso a critérios jurídicos técnico-científicos que entretanto foram abandonados pelo legislador apenas seria juridicamente admissível se a lei previsse a aplicação ultra-activa do regime anterior ao abrigo do qual o exame de avaliação da incapacidade foi feito.

Ora, não existe norma que tenha determinado esta eficácia ultra-activa dos critérios de aferição da incapacidade fiscalmente relevante, pelo que vale a regra geral.

Por outro lado, nem sequer a natureza dos benefícios em causa demanda o respeito pela definição que a administração de saúde haja feito da incapacidade e da sua natureza e grau, com aplicação dos

critérios técnicos vigentes à data do exame. Na verdade, estando a verificação dos seus pressupostos reportada, de acordo com a lei que os prevê, à data dos factos tributários em cuja modelação de efeitos interferem negativamente, aliás, em consonância com a sua natureza pura e estrutural, só então poderá pôr-se a questão do direito a eles.

...  
Segundo o prescrito no n.º 1 do art.º 119º do CIRS, a administração fiscal pode exigir aos sujeitos passivos do IRS a apresentação de documentos comprovativos dos factos ou situações afirmados nas suas declarações, entre elas se contando a relativa ao grau e natureza da incapacidade susceptível de ser valorada fiscalmente.

...  
Assim, quando os contribuintes não demonstrem, através de atestado médico (ou documento equivalente, para o caso das juntas de saúde dos ramos das FA e da PSP e das juntas médicas da GNR - art.º 2º, n.º 1, do DL 202/96), haver a incapacidade declarada sido avaliada de acordo com os critérios vigentes à data em que, segundo o tipo de imposto, se define a situação tributária concreta dos contribuintes - no tipo em causa, 31 de Dezembro - não pode a administração fiscal considerar como demonstrada a incapacidade declarada."

Ora, não se perfilando argumentação susceptível de contrariar tal reafirmação bem recente do entendimento deste Pleno na matéria *sub judicio*, mantemo-lo, tendo sobremaneira em mente o estatuído no artigo 8º do Código Civil.

Destarte, atento tudo o exposto, acorda-se negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido e julgando-se improcedente esta impugnação judicial.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 300 e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 19 de Março de 2003. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (relator, por vencimento e sorteio) — *António José Pimpão* — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* — *Ermâni Marques da Silva Figueiredo* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *Vitor Manuel Marques Meira* — *João Plácido da Fonseca Lima* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* (vencido) — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido, pois houve violação do princípio da confiança no caso resolvido da autoridade de saúde.

#### Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, preferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos processos de avaliação de incapacidade pendentes à data da sua entrada em vigor - cfr. art.º 7º - e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de



determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais - cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

### Acórdão de 19 de Março de 2003.

#### Assunto:

*Recurso Jurisdicional — Oposição de Acórdãos — Artº 30º al.s b) e b') do ETAF — Hipovisão — IRS de 1997 e 1995 — Conhecimento pela formação "ad quem" — Admissibilidade do recurso.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Inexiste oposição de acórdãos, nos termos do artº 30º al.s b) e b') do ETAF, devendo então dar-se por findo o recurso, se se não trata do mesmo fundamento de direito nem é a mesma a norma respectiva aplicada, por inexistente à data da situação factual considerada no aresto fundamento — no ac. recorrido a tabela anexa ao dec-lei 341/93, de 30/09 e naquele a do Dec-Lei 202/96, de 23/10 — com referência, respectivamente, ao IRS de 1997 e 1995 (hipovisão).*
- 2 — *Constituindo a existência de oposição de acórdãos um pressuposto da admissibilidade do recurso, o despacho do relator, no tribunal ou formação a quo, que reconheça a respectiva existência, não vincula a formação ad quem, não impedindo, assim, que, no julgamento do conflito de jurisprudência, se decida em sentido contrário, devendo, então, dar-se por findo o recurso — artº 288º nº 2 do CPPT e 687º, nº 4 do CPCivil.*

Recurso nº 970/02. Recorrente: Ana Maria Gonçalves Teixeira Fernandes; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam, em conferência, no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto, por oposição de acórdãos, por ANA MARIA GONÇALVES TEIXEIRA FERNANDES, do aresto do TCA, proferido em 23/Out/01, 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 IRS do ano de 1997.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1ª) Há clara e inequívoca contradição entre os acima mencionados acórdãos, devendo manter-se o sentido do primeiro;

2ª) Aliás, cremos, a contradição que vimos invocando está, desde logo, mui doutamente expressa na declaração de voto de vencido deixada a final do Acórdão por um dos Meritíssimos Juizes.

3ª) Há inconstitucionalidade ferindo o DL 202/96 que deve ser reconhecida e, em consequência, há falta de suporte legal para o acto impugnado o que faz dele um acto anulável;

4ª) Há inconstitucionalidade na aplicação do DL 202/96 tal como é feita pelo acórdão ora recorrido por violar o princípio da igualdade na aplicação da lei, vício este que uma vez eliminado fará com que o acto impugnado seja um acto anulável;

Face ao exposto e ao que será mui doutamente suprido, mister é concluir pela anulabilidade do acto impugnado e, por tal, dar-se provimento ao peticionado na impugnação, anulando-se o acto de liquidação sub judice, com todas as suas consequências legais e processuais."

Não houve contra-alegações.

O Exmº Magistrado do MP emitiu o seguinte parecer:

"A meu ver, não ocorre a alegada oposição de julgados, porque à factualidade fixada no acórdão fundamento não se applicava e à fixada no acórdão recorrido applicou-se o regime do D.L. nº 202/96, de 23 de Outubro.

Falece, assim, um dos pressupostos do recurso por oposição de julgados e falecendo o despacho de fls 119 não pode obrigar este STA, visto o disposto em no nº 2 do artº 288º do CPPT.

Termos em que sou de parecer que, ao abrigo desta citada norma, se decida não conhecer do recurso."

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

Nos termos das disposições combinadas das al.s b) e b') do art 30º do ETAF, são pressupostos expressos do recurso para este Pleno — por oposição de julgados da Secção do Contencioso Tributário do TCA — que se trate "do mesmo fundamento de direito", que não tenha havido "alteração substancial na regulamentação jurídica" e se tenha perfilado solução oposta nos dois arestos.

O que naturalmente supõe a identidade de situações de facto, já que, sem ela, não tem sentido a discussão dos referidos requisitos; por isso, ela não foi ali referida de modo expresso.

Para que exista oposição, é, pois, necessária tanto uma identidade jurídica como factual.

Que, por natureza, se aferem pela análise do objecto das decisões em confronto, as duas como se disse, da Secção do Contencioso Tributário do TCA: o acórdão recorrido, de 23/Out/01 e o acórdão fundamento, de 28Mar/00.

Ora, em ambos se equacionou a questão de saber se, relativamente à liquidação de IRS e para efeitos da aplicação do benefício fiscal a que se referem os artºs 25º e 80º do CIRS e 44º do EBF, podia, ou não, a A F. deixar de considerar atestado médico emitido pela autoridade de saúde concelhia, donde resulta terem os impugnantes um grau de incapacidade de carácter permanente, superior a 60%, sendo tal atestado emitido anteriormente ao novo critério de avaliação constante da circular nº 22/DSO, de 15/12/95, da Direcção Geral de Saúde.

Sendo que, o acórdão recorrido lhe deu resposta afirmativa e o fundamento, negativa.

Todavia, naquele tratava-se do IRS de 1997 e neste o de 1995.

Pelo que não está em causa "o mesmo fundamento de direito", antes tendo havido "alteração substancial da regulamentação jurídica".

Na verdade, no primeiro foi aplicado o Dec-Lei 341/93, de 30/09 e respectiva TNI e, no segundo, a tabela adaptada, nos termos do Dec-Lei 202/66, de 23/10.

É que, nos termos das Instruções Gerais, a esta anexas, passou a relevar a disfunção residual, pela aplicação de meios de correcção ou compensação devendo o coeficiente de incapacidade arbitrado corresponder à mesma mas após aplicação daqueles, sem limites máximos de redução.

Na verdade, a Lei 9/89 02 Mai 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 202/96, de 23 Out, que estabelece o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência 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 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%.

Mas, assim sendo, e como acima se referiu, não está em causa o mesmo fundamento de direito, tendo, ademais, havido alteração substancial na regulamentação jurídica respectiva, pelo que inexistente a invocada oposição de julgados.

Cf., no sentido exposto, os Acd's deste Pleno, de 25/09/02 Rec. 26.669, 19/Jun/02 Rec 26.190, 06/03/02 Rec.s 26.357, 26.547, 26.459 e 25792-A.

Certo que, por despacho do Exmº relator do processo no TCA — fls 119 — entendeu-se verificar-se a "alegada oposição", no-

tificando-se as partes "para alegarem, nos termos constantes do nº 5 do artº 284º do CPPT".

Todavia, estando em causa um pressuposto da admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos, tal despacho não vincula o tribunal superior — artº 288º nº 2 daquele diploma legal e 687 nº 4 do CPCivil.

Como escreve Jorge de Sousa CPPT, Anotado, 3ª edição, pág. 1280, "a decisão do relator ou o acórdão que, na sequência de reclamação, reconheça a existência de oposição, não impede que, no julgamento do conflito de jurisprudência, se decida em sentido contrário" e — págs 1282, nota 21 — "nos recursos por oposição de acórdãos, o tribunal pode reapreciar as questões da admissibilidade do recurso e da existência de oposição de acórdãos, abstendo-se de conhecer do mérito do recurso se decidir alguma dessas questões em sentido negativo".

Cfr, ainda Alberto dos Reis, C P C Anotado, vol VI pág. 311. Termos em que se acorda dar por findo o recurso — artº 284º nº 5 e 288º nº 2 do CPPT.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 200 Euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 19 de Março de 2003. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Mendes Pimentel* — *Lúcio Barbosa* — *Almeida Lopes* — *Vitor Meira* — *Fonseca Limão* — *Alfredo Madeira* — *António Pimpão* — *Baeta Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 19 de Março de 2003.

### Assunto:

*Recurso para o Pleno; Oposição de acórdãos; Requisitos; IRS dos anos de 95 e 96.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O D.L. 202/96, de 23/10, quando confrontado com a TNI, aprovada pelo D.L. 341/93, de 30/10, introduziu substancial alteração da regulamentação jurídica em matéria de perícias médicas, disciplinando a avaliação de incapacidade para efeitos do acesso às medidas e benefícios previstos na lei.*
- 2 — *Não ocorre oposição de julgados se o acórdão recorrido tratou de questão relativa a IRS/96, aplicando o D.L. 202/96 e os indicados como fundamento, tirados a propósito de IRS/95, não consideraram aplicável tal diploma legal.*
- 3 — *Para efeito da dedução prevista nos artºs. 44.º do E.B.F. e 25.º e 80.º do C.I.R.S. é imprestável o atestado médico emitido antes daquela data.*

Recurso nº 1141/02. Recorrente: Emília Dias Fernandes de Miranda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA:

Emília Dias Fernandes Miranda, inconformada com o acórdão do T.C.A., a fls. 66 e seguintes, que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença do T.T. de 1.<sup>a</sup> Instância de Viana do Castelo que, por sua vez, lhe havia julgado improcedente a impugnação que havia deduzido contra a liquidação do IRS/96, daquele interpôs recurso para o Pleno deste S.T.A., por oposição de acórdãos.

Nas alegações que então produziu viria a concluir encontrar-se o acórdão recorrido em oposição com os proferidos por este S.T.A. nos processos 24 533, 24 492, 25 075 e 24 816 (v. fls. 101 v.º).

Por despacho do Relator (a fls. 105) foi, laconicamente, dado por verificado o conflito.

Na peça alegatória que, em consequência, apresentou, viria a concluir encontrar-se o acórdão recorrido em oposição com os ditos acórdãos do S.T.A. e ainda com o acórdão n.º 5209/01 do T.C.A.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., emitiu parecer no sentido de dever julgar-se findo o recurso, por não ocorrer oposição de julgados, visto que o acórdão fundamento, expressamente acolhido nas conclusões das alegações de fls. 91 e seguintes, trata de IRS/95, enquanto o acórdão recorrido se reporta a IRS/96, sendo que neste foi aplicado o D.L. 202/96, que, entretanto, entrou em vigor.

Corridos os vistos, cumpre decidir, reapreciando a questão da oposição de acórdãos (v. Jorge de Sousa, C.P.P.T., 3.<sup>a</sup> ed., págs. 1280 e seguintes).

Registe-se, a este propósito, que o acórdão 5209/01 do T.C.A., que nem se sabe se transitou em julgado, não pode aqui servir de fundamento; isto porque no requerimento de interposição de recurso, a fls. 86, nem nas subsequentes alegações de fls. 91 lhe é feita qualquer referência (v. art.º 284.º, n.º 1 do C.P.P.T.).

Mas será que o acórdão recorrido está em oposição com os proferidos por este S.T.A. nos processos 24 533, 24 492, 25 075 e 24 816, expressamente invocados quer no requerimento de fls. 86 quer na peça de fls. 152 e seguintes?

O acórdão recorrido tratou de uma liquidação do IRS/96, tendo considerado, em síntese, que, face ao D.L. 202/96, de 23/10, o atestado médico apresentado pelo contribuinte, não integrava acto de perícia médica capaz de servir de suporte, relativamente a esse ano, ao benefício pretendido.

Por sua vez, os citados acórdãos deste S.T.A. foram, todos eles, tirados a propósito da liquidação do IRS/95 e não aplicaram o D.L. 202/96, de 23/10.

Ora, o D.L. 202/96 constitui profunda alteração da regulamentação jurídica em matéria relativa à feitura de perícias médicas, disciplinando a avaliação da incapacidade para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, quando confrontado com o regime instituído pela T.N.I., aprovada pelo D.L. 341/93, de 30/10, que até então vigorava, de sorte que a deficiência fiscalmente relevante passou a ser a correspondente à disfunção residual após a aplicação de meios de correcção ou compensação, tais como próteses, ortóteses ou outros (v. anexo I).

Daí que, face ao disposto no art.º 30.º, al. b') do E.T.A.F., seja de concluir que falece o requisito «ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica» do recurso para este Pleno por oposição de julgados.

Por outro lado, na medida em que o acórdão recorrido e os indicados como fundamento não convergiram na aplicação do citado D.L. 202/96, é de concluir que não ocorre identidade de fundamento de direito, pelo que também este requisito de recurso para este Pleno não se verifica.

Julga-se, pois, findo o recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 300 Euros e a procuradoria em 50%.

— Lisboa, 19 de Março de 2003. — *João Plácido Fonseca Limão* (Relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *António José Pimpão* — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz*.

### Acórdão de 19 de Março de 2003.

#### Assunto:

*IRS de 1996. DL 202/96, de 23-10.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*Por força do Dec-Lei 202/96, de 23/Out, que adaptou a anterior TNI e estabeleceu, em anexo, as «Instruções Gerais», passou a ter relevância a «disfunção residual», em virtude da aplicação de meios de correcção ou compensação, pelo que o coeficiente de capacidade arbitrado tem de corresponder à disfunção residual, após aplicação daqueles meios.*

*Podia, por isso, a AF recusar certificado emitido ao abrigo do Dec-Lei 341/93 e exigir novo atestado nos termos do mencionado DL 202/96, com referência ao IRS de 1996, para que fosse estabelecida a incapacidade ou deficiência ao abrigo deste último diploma legal.*

Recurso nº 1147/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Celso Gastão de Andrade Areosa Rodrigues e mulher. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Cons.º Dr. António Pimpão.

Acordam no Pleno da 2.<sup>a</sup> Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. A FP inconformada com o acórdão do TCA de fls. 112 e seguintes, que concedeu provimento ao recurso do impugnante e revogou a sentença recorrida e julgou procedente a impugnação da liquidação de IRS de 1996, anulando esta, recorre para o Pleno desta Secção por oposição com o acórdão do TCA de 5-12-2000, Rec. 4236/00 (fls. 130 e seguintes).

A decisão de fls. 171 entendeu que se verifica a oposição invocada pelos recorrentes, pelo que ordenou que o recurso prosseguisse seus normais termos.

Notificados, apresentaram a recorrente e os recorridos alegações nas quais formulam as seguintes conclusões:

1. Com a aprovação e entrada em vigor do DL n.º 202/96 de 23 de Out. modificaram-se os critérios de «incapacidade relevante» para efeito de reconhecimento de benefícios fiscais, nomeadamente os previstos no art.44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

2. Releva, agora, apenas, a incapacidade residual, ou seja, o coeficiente de (in)capacidade correspondente à disfunção residual, após a aplicação de meios de correcção, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na TNI (alínea e) do n.º 15 do Anexo I ao DL n.º 202/96.

3. Para efeitos de IRS o ano fiscal coincide com o ano civil (art.º 134.º do CIRS)

4. Em sede de IRS «a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite» (art. 14.º n.º 7 do CIRS).

5. Porque ninguém faz futurologia, nenhum atestado médico com data anterior a 31 de Dez pode certificar a situação pessoal do sujeito passivo àquela data.

6. De qualquer modo o atestado apresentado pelo sujeito passivo não faz qualquer referência à natureza, residual ou não, da incapacidade nele atestada, única que, actualmente, releva (alínea e) do n.º 5 do Anexo I ao DL n.º 202/96).

7. O que não retira qualquer validade intrínseca e objectiva ao atestado, validade essa que, em abstracto, ou, eventualmente, para outros efeitos, se não contesta, ou alguma vez contestou.

8. Só que, dizendo menos do que a Administração Fiscal pretende e tem o direito de saber e o dever de confirmar, não pode servir para confirmação da veracidade dos pressupostos do benefício em causa (art.6.º do EBF e 122.º do CIRS).

9. Porque a AF tem o direito e o dever de fiscalizar e o sujeito passivo o dever de obediência ao «princípio da iniciativa dos interessados» consignado no art. 14.º do EBF e nomeadamente na alínea c) do n.º 1 de acordo com o qual deverá fazer prova da verificação dos pressupostos de reconhecimento dos benefícios».

10. E tem, ainda, o sujeito passivo de IRS o dever de colaboração (arts 123.º e 124.º alínea c), parte final do CIRS), também ele infringido.

11. Da conjugação do disposto nos art. 14.º n.º 7 do CIRS e alínea e) do n.º 5 do Anexo I ao DL n.º 202/96 resulta que não está em causa, nem nunca esteve, qualquer aplicação retroactiva do DL n.º 202/96, que, aliás fixa a própria data da sua entrada em vigor (30 de Nov. de 1996), que é anterior à do termo do ano fiscal respectivo (31 de Dez. de 1996).

12. Este diploma aplica-se, no entanto, com as devidas adaptações, aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que significa que se não aplica aos já terminados.

13.É, pois, evidente que todos os atestados médicos emitidos antes da entrada em vigor do DL n.º 202/96 não dependem da observância do mesmo para serem válidos e legalmente perfeitos, se tiverem observado as disposições legais em vigor à data da respectiva emissão.

14. O que lhes não confere, no entanto, eficácia para prova da verificação dos pressupostos do benefício previsto no art.º 44.º do

EBF, porque para tanto se exige que reflectam a situação médica dos beneficiários a 31 de DEZ.

15. Os atestados médicos, só por si, não são senão a tradução escrita do resultado de um acto médico de observação objectiva num dado momento (e não em qualquer outro) e não conferem quaisquer direitos, muito embora possam ser um elemento essencial para o seu reconhecimento, como é o caso.

16. Assim, ninguém pode falar de direitos adquiridos «pelo atestado médico». O estado médico de todos nós é, por natureza, permanentemente mutável. É, por isso, nada pode ser adquirido nessa sede.

17. Como se não pode falar, igualmente, de direitos adquiridos em sede de benefícios fiscais, nomeadamente em sede de impostos anuais como é o IRS.

18. A este propósito recorde-se que a regra geral em sede de benefícios fiscais foi sempre a da transitoriedade dos mesmos e o seu carácter excepcional, consagrado, aliás, na sua própria definição contida no n.º 1 do art. 2.º do EBF («consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional . . .»)

19. Regra esta que a Lei Geral Tributária, aprovada pelo DL n.º298/98 de 17 de Dez., apenas confirmou, tendo mesmo o legislador tido o cuidado de o realçar no respectivo preâmbulo, com as seguintes palavras: «a consagração da regra geral da transitoriedade dos benefícios fiscais, sujeitando-os a uma avaliação periódica visando impedir a sua transformação em verdadeiros privilégios fiscais».

20. É irrelevante discutir se se está perante um benefício fiscal automático (que, aliás, não é o previsto no art. 44.º do EBF) ou perante um benefício de reconhecimento meramente declarativo, como é o caso, pois no caso concreto o reconhecimento do benefício está, sempre, dependente da verificação dos respectivos pressupostos, o que no caso *sub judice*, não se verificou.

21. O acórdão recorrido fez errada interpretação dos factos e errada interpretação e aplicação das seguintes disposições legais: DL n.º 202/96 de 23 de Out., nomeadamente do disposto na alínea e) do n.º 5 do seu Anexo I, arts. 6.º, 11.º 14.º n.º 1, alínea c) e 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais aprovado pelo DL n.º215/89 de 01 de Jul e ainda dos arts. 14.º n.º 7 (muito especialmente e de forma definitiva) e 66.º n.º 4 do CIRS.

22. Poderiam as alegações ora apresentadas e respectivas conclusões resumir-se ao que acima fica dito nos números 3, 4, e 5 destas conclusões, porque a disposição do art.14.º n.º 7 do CIRS é imperativa, não deixa qualquer margem para dúvidas e resolve definitivamente a questão da suficiência/validade ou não dos atestados para o efeito pretendido.

É este o preceito que os recorrentes parecem desconhecer, mas que o Tribunal tem que observar, sem necessidade de quaisquer outras considerações, o que não se fez no acórdão recorrido.

Os recorridos entendem que deve julgar-se deserto o recurso ou dar-se por findo ou, quando assim se não entenda, deve manter-se o acórdão recorrido.

Sustentam, para fundar aquele pedido de deserção ou de fim do recurso, cfr. fls. 157, que o acórdão recorrido foi proferido em último grau de jurisdição e que o recurso foi interposto por oposição de acórdãos. Acrescentam que após a admissão do recurso devia a recorrente ter apresentado as alegações no prazo de 10 dias. Concluem que a recorrente não o fez, tendo apresentado alegações quanto à questão de fundo, sobre o próprio objecto do recurso.

1.2. O EMMP entende que o recurso merece provimento nos termos da jurisprudência firme da Secção (lis. 174 v.º).

2. O acórdão recorrido de fls. 112 e seguintes partiu da matéria factual estabelecida pelo TT de 1.ª Instância de Viana do Castelo, tal como consta de fls. 115, que aqui se dá por reproduzida.

3.1. Os recorridos entendem que deve julgar-se deserto o recurso ou dar-se por findo, pois que o acórdão recorrido foi proferido em último grau de jurisdição tendo o recurso sido interposto por oposição de acórdãos, pelo que deviam as alegações da recorrente FP ter sido apresentadas no prazo de 10 dias, o que não fez, tendo apresentado alegações quanto à questão de fundo, sobre o próprio objecto do recurso.

Entende-se, contudo, que não têm razão os recorridos.

Com efeito conforme resulta de fls. 128 foi a FP notificada, em 26-04-2002, do acórdão tendo apresentado requerimento de interposição de recurso (cfr. fls. 129) e alegações (cfr. fls. 144) em 30-4-2002.

Não se descortina que não tenha sido respeitado o prazo de dez dias indicado pelos recorridos.

Acresce que a recorrente FP sustenta a fls. 144 a questionada alegação da oposição entre o acórdão recorrido e aquele que identifica como acórdão fundamento.

Improcede, nos termos expostos, o pedido de deserção ou de que seja dado por findo o presente recurso.

3.2. Entendeu-se que ocorre oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento (fls. 171).

Reafirma-se a existência da identidade da questão de direito e da situação de facto, pois que o acórdão recorrido apreciou o acto tributário da liquidação do IRS do ano de 1996 e o fundamento o do ano de 1996 tendo os recorrentes invocado a qualidade de deficientes com uma incapacidade superior a 60%, comprovada em ambos os casos por atestado médico emitido durante o ano de 1995.

Tais atestados foram, em qualquer das situações, seguidos de instruções internas dos serviços de saúde e do Fisco, a comunicar novos critérios de avaliação de incapacidade bem como do Decreto-Lei n.º 202/96 e seguidas de igual exigência de apresentação nos serviços fiscais de novo atestado médico com o mesmo fundamento de revogação dos critérios de avaliação que precederam aquelas instruções.

Igualmente foi efectuada liquidação oficiosa com base na não apresentação de novo atestado médico, ao abrigo dos aludidos novos critérios de avaliação de incapacidade.

Os acórdãos recorrido e fundamento adoptaram soluções opostas em cada um dos casos, face a idêntica questão jurídica, aos mesmos pressupostos factuais e no domínio do mesmo regime jurídico pois que aquele levou à procedência da impugnação da liquidação de IRS de 1996 enquanto que este levou à improcedência da impugnação da liquidação de IRS de 1996.

Existindo identidade da questão de direito e de facto reafirma-se que têm, por isso, as decisões proferidas nos ditos acórdãos sentidos divergentes pelo que existe a referida oposição.

3.3. O acórdão recorrido e fundamento apreciaram as impugnadas liquidações de IRS, referentes ao ano de 1996, tomando em consideração os questionados benefícios fiscais concedidos aos deficientes, com hipovisão.

Os impugnantes apresentaram as respectivas declarações de rendimentos de 1996, para efeitos de IRS, tendo invocado que possuíam

uma incapacidade permanente superior a 60% para os efeitos do art.º 44.º do EBF e apresentado atestados reportados a 1995 e porque não apresentaram novo atestado, à luz dos critérios vigentes em sede de avaliação, que lhe permitisse beneficiar do disposto no art.º 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, não obstante terem sido, oportunamente, para tal notificados, procedeu a Administração Fiscal às liquidações impugnadas nos processos onde foi proferido o acórdão recorrido e fundamento.

A questão que, de novo, vem colocada, no presente recurso, foi já apreciada pelo Pleno da 2ª Secção deste Tribunal, entre outros, em 27-06-01, Rec. 25.693 e em 26-9-2001, Rec. 25801.

Inexistindo motivos para discordar do caminho que seguiram passaremos a acompanhá-los.

A situação dos autos reporta-se ao IRS referente ao ano de 1996.

Estabelece o art.º 25.º da Lei n.º 9/89, de 2 de Maio, que “o sistema fiscal deve consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade”.

Visou este diploma legal, conforme se escreve no seu art.º 1.º, promover e garantir o exercício dos direitos que a Constituição da República Portuguesa consagra nos domínios da prevenção da deficiência, do tratamento, da reabilitação e da equiparação de oportunidades da pessoa com deficiência”.

Aquele art.º 25.º desta mesma lei visou, por isso, consagrar, no âmbito do direito tributário, os direitos e garantias que a Constituição pretendeu atribuir aos deficientes.

Concretizando tais objectivos, o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), no seu artigo 44.º n.º 1, isentou de tributação, em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, 50% de determinados rendimentos dos deficientes.

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, no seu art.º 25.º 3 e posteriormente no seu n.º 5, estabeleceu um limite à dedução superior à da generalidade dos rendimentos do trabalho dependente e no art.º 80.º n.º 6 estabeleceu limite mais elevado de dedução à colecta.

O EBF, no seu 44.º n.º 4, e posterior n.º 5, estabeleceu que, para efeitos do disposto neste artigo, deficiente é «aquele que apresente um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60%».

Conforme anteriormente se referiu, a Administração Fiscal notificou os recorrentes para apresentarem novo documento de avaliação da incapacidade passado depois da emissão da circular n.º 22/DSO, de 15 de Dezembro de 1995 e, perante a não apresentação de tal comprovativo, procedeu à alteração dos elementos declarados e efectuou a liquidação do imposto, não considerando o benefício correspondente à invocada incapacidade.

A legislação vigente em 1995, ao tempo em que foi emitido o referido atestado médico que o recorrente apresentou para comprovar a sua incapacidade para efeitos fiscais, era omissa quanto aos critérios de avaliação da incapacidade bem como era omissa quanto às entidades a quem competia a sua verificação.

Era entendimento da Administração Fiscal que a referida avaliação devia ser feita, mesmo para efeitos fiscais, nos termos da Circular da DGCI, n.º 28/90, datada de 05.05, pelas autoridades de saúde, nos termos da Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, ainda que a mesma apenas

fosse directamente aplicável à reparação dos danos emergentes dos acidentes de trabalho e das doenças profissionais.

E aquela exigência da Administração Fiscal para que a recorrente apresente nova certidão embora baseada numa nova circular interna, de 15 de Dezembro de 1995, não deixava de se fundamentar no Dec.-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, que entrou em vigor em 30 de Novembro, ainda que este não seja invocado na notificação pela qual lhe foi solicitada a nova avaliação de incapacidade.

E este Dec.-Lei criou um novo critério para avaliação da incapacidade fiscalmente relevante, pois que estabeleceu que a incapacidade atendível é a residual, ou seja, a que subsiste após a correcção possível por quaisquer meios, próteses, ortóteses ou outros.

E o referido Dec.-Lei «estabelece o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência (...) para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei (...)» destinados aquelas que, «por motivo de perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições da capacidade, podem ser consideradas em situações de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais, tendo em conta a idade, o sexo e os factores sócio-culturais dominantes» — (cfr. n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 9/89, de 2 de Maio).

Deste diploma legal resulta o referido entendimento da Administração Fiscal, segundo o qual a avaliação da incapacidade de pessoas com deficiência não pode ser feita por apelo a outra tabela diferente da Tabela Nacional de Incapacidades com o que se pretendeu adequar a utilização dessa mesma tabela a um fim que não foi aquele para que foi publicada.

Pretendeu este diploma legal (Dec.-Lei 202/96, de 23-10), como do seu preâmbulo resulta, criar normas específicas para explicitar a competência para a avaliação da incapacidade e criar normas de adaptação da anterior TNI, enquanto não fosse criada uma nova e específica.

De acordo com as «Instruções Gerais» anexas a este diploma legal para a avaliação de incapacidades em deficientes civis passou a só relevar a «disfunção residual» pelo que na fixação da incapacidade deve ser considerada a disfunção que possa ser atenuada pela aplicação de meios de correcção ou compensação como sejam próteses, ortóteses ou outros. Assim o coeficiente de capacidade fixado tem de corresponder à disfunção residual depois da aplicação daqueles meios, sem os limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela.

Estamos perante alteração significativa que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo Dec. Lei 341/93 pois que nos termos do n.º 5 c) das Instruções Gerais quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderia 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%.

Como o atestado a que se reportam os presentes autos foi emitido nestes condicionalismos sem considerar a possibilidade de correcção da incapacidade não considerou a eventual disfunção residual depois da aplicação daqueles meios tal como o exigia a posterior legislação, anteriormente referida, pelo que podia a AF exigir novo atestado no âmbito do DL. 202/96 referido.

3.3. E à situação dos presentes autos é aplicável o mencionado DL 202/96, de 23-10.

Trata-se de diploma inovador e não interpretativo que entrou em vigor em 30 de Novembro de 1996, aplicando-se «aos processos em curso», nisto se esgotando a sua força retroactiva, cfr. artigo 7.º, conforme se escreveu no Ac. deste STA de 16-05-2001, rec. 26.021, que de perto passamos a acompanhar.

E os «processos» referidos no seu artigo 7.º n.º 2 são os de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência, independentemente do uso que venha a ser dado à certificação de tal incapacidade e das consequências que em outros processos, designadamente fiscais, dela devam retirar-se.

Na verdade aquele DL vale, pois, para os processos de avaliação de incapacidade futuros, bem como para os que estejam em curso, ou seja, aqueles em que ainda haja que proceder à fixação de incapacidade e já não para aqueles em que a incapacidade esteja validamente fixada pelas regras procedimentais anteriormente vigentes e nomeadamente para os procedimentos fiscais, ou outros, dos quais devam ser retiradas consequências da incapacidade fixada.

À situação dos autos, estando em apreciação o IRS de 1996, é aplicável o DL 202/96, de 23-10, sendo os pressupostos, de que depende o direito ao benefício, relativamente aos rendimentos havidos nesse ano, aferidos por tal diploma legal e nomeadamente no que respeita à fixação do grau de incapacidade relevante para efeitos fiscais em que apenas releva a disfunção residual.

Nesta perspectiva a Administração Fiscal, ao apreciar a situação do contribuinte, relativamente ao ano de 1996, estava obrigada a considerar, no que se refere à deficiência declarada e correspondente benefício fiscal, aquele diploma legal de 96 e a disfunção residual a que o mesmo mandava atender sem que tal interpretação envolva aplicação retroactiva do mesmo diploma legal.

Sendo o IRS um imposto de periodicidade anual, cfr. os artigos 57.º, 21.º e 79.º do CIRS, reporta-se o mesmo à data da verificação dos respectivos pressupostos que ocorre no último dia de cada ano civil.

É, por isso, relevante, a situação pessoal do sujeito passivo nesse último dia, para efeitos de IRS, pelo que o benefício fiscal não pode deixar de se referir, também, a cada ano civil.

Nem o facto de se estar perante uma incapacidade «permanente» conduz a que, uma vez verificada e certificada tal incapacidade a mesma deva manter-se imutável.

É que a expressão «permanente», sendo oposta a «temporária», não significa «irreversível», não pretendendo significar que o portador de incapacidade permanente a vai suportar durante o resto da vida. A mesma não impede que os avanços das ciências médicas e cirúrgicas possam minorar tal incapacidade.

Daí que, a incapacidade relevante, para efeitos fiscais, não fique, para sempre, demonstrada com a apresentação de um atestado que a certifique em determinado momento.

É que respeitando o direito ao benefício fiscal à data da verificação dos respectivos pressupostos, conforme resulta do artigo 11.º do EBF, a alteração legal desses pressupostos determina a necessidade de comprovar a verificação dos novos pressupostos exigidos pelo novo conjunto normativo perdendo valor os pressupostos determinados por um diploma legal já revogado e, por isso, não vigente.

Daí que a Administração Fiscal não só podia como estava obrigada a exigir do contribuinte que comprovasse que a situação anterior se

mantém, verificando se continuam a ocorrer os pressupostos necessários ao mencionado benefício fiscal e exigidos pelo novo diploma legal.

Alterando o legislador os critérios de avaliação da incapacidade estava a Administração Fiscal vinculada a exigir do contribuinte, para que o mesmo possa continuar a utilizar tal benefício, que o mesmo demonstre que é portador da incapacidade tal como a nova lei a delimita.

É que se a Administração Fiscal actuasse de forma diversa estaria a «considerar um benefício fiscal não previsto na lei em vigor ao tempo, por o benefício não preencher os pressupostos legais exigidos» pois que se considerasse atestado emitido segundo critério legal anterior ao constante do DL n.º 202/96 estaria a dar relevância a critério já revogado pelo legislador e, por isso, não vigente nem aplicável à situação dos presentes autos.

Acresce que a declaração de rendimentos, para efeitos de IRS, é apresentada no ano seguinte àquele em que os rendimentos foram auferidos devendo, nesse momento, o contribuinte declarar a incapacidade fiscalmente relevante para poder auferir do correspondente benefício e prová-la, se tal se tornar necessário, com referência ao último dia do ano a que se refere a declaração, e não com referência a um qualquer ano anterior, conforme resulta do artigo 14.º n.º 1 do EBF.

Acresce que não foram postos em causa os princípios constitucionais da legalidade, da confiança e da segurança jurídica dos contribuintes já que estes não podem legitimamente esperar que as leis se mantenham inalteráveis pois que sempre devem contar com a sua eventual alteração face às novas situações da vida real que procuram regular acompanhando o progresso da ciência, bem como a sua incapacidade real.

Daí que mostrando-se a liquidação impugnada em conformidade com a lei deva aquela manter-se merecendo, por isso, confirmação o acórdão recorrido que neste sentido se pronunciou.

5. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso, em revogar o acórdão recorrido e confirmar a sentença proferida em primeira instância e que julgou improcedente a impugnação da liquidação de IRS de 1996.

Custas pelos recorridos fixando-se em € 300 a taxa de justiça e em 50% a procuradoria.

Lisboa, 19 de Março de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Brandão de Pinho* — *Mendes Pimentel* — *Baeta Queiroz* — *Lúcio Barbosa* — *Vitor Meira* — *Fonseca Limão* — *Alfredo Madureira* (vencido) — *Almeida Lopes* (vencido, pois entendo que foi violado o princípio da confiança no caso resolvido pela autoridade de saúde).

#### Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante

só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor — cfr. art.º 7.º — e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais — cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

### Acórdão de 19 de Março de 2003.

#### Assunto:

*IRS. Benefício fiscal por deficiência. Lei aplicável. Exigência de novo atestado médico comprovativo da deficiência declarada.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não é válido, para comprovar o direito ao benefício fiscal por parte de sujeito passivo deficiente relativamente ao IRS do ano de 1996, um atestado médico emitido em 1995.*
- 2 — *É exigível a apresentação de um atestado médico emitido segundo os critérios do Decreto Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, entrado em vigor em 30 de Novembro seguinte, por essa ser a legislação aplicável ao caso.*

Recurso n.º 1148/02; Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Virgílio Manuel da Costa Viana e mulher; Relator: Exm.º. Cons.º. Dr. Baeta Queiroz.

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, por oposição de acórdãos, do aresto de 9 de Abril de 2002 do Tribunal Central Administrativo (TCA), que revogou a sentença da 1.ª instância, a qual julgara improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) do ano de 1996, deduzida por **VIRGÍLIO MANUEL DA COSTA VIANA** e **MARIA MADALENA ALMEIDA SOUSA VIANA**, residentes em Viana do Castelo, julgando-a, antes, improcedente, e anulando a liquidação impugnada.

Elege, como acórdão fundamento, o de 5 de Dezembro de 2000, proferido no recurso nº 4236/99, pela Secção de Contencioso Tributário daquele mesmo TCA.

1.2. Por despacho do relator de 18 de Setembro de 2002 foi decidido existir oposição de acórdãos, e determinado o prosseguimento do recurso.

1.3. A recorrente produziu alegações, que conclui deste modo:

a) Os benefícios fiscais têm de reportar-se à situação pessoal e familiar do contribuinte em 31 de Dezembro de cada ano civil.

b) A prova exigida por lei para gozo do respectivo benefício fiscal deve ter em conta a data de 31 de Dezembro do ano anterior.

c) O DL n.º 206/86, de 23.10, entrou em vigor em 30.11.86 por força do que à data de 31 de Dezembro de 1996 se encontravam fixados os critérios de avaliação de incapacidade para o ano de 1996 e anos subsequentes.

d) Só a aplicação do DL n.º 206/86, de 23.10, a todos os processos de incapacidade salvaguarda o princípio constitucional da igualdade.

e) É requisito essencial para que a incapacidade seja atendível relativamente ao IRS do ano de 1996 e anos subsequentes a apresentação pelo contribuinte perante a AF de prova da sua incapacidade de acordo com as normas do DL n.º 206/96.

Termos em que deverá o presente recurso ser considerado procedente, revogando-se o douto Acórdão recorrido por não ter feito a interpretação mais correcta da aplicação do Decreto-Lei n.º 206/96, de 23.10 — artigo 7.º, n.º 2), artigos 25.º e 80.º do CIRS e 44.º do EBF e acolhendo-se a interpretação consagrada no douto Acórdão de 05.12.2000, recurso n.º 4236/00 TCA, julgando-se improcedente a impugnação”.

1.4. Não há contra-alegações.

1.5. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, conforme “jurisprudência firme deste Pleno”, de que aponta exemplos.

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

2. No acórdão recorrido estabeleceu-se a factualidade seguinte:

A) O(s) impugnante(s) apresentou(aram) em devido tempo a declaração dos rendimentos auferidos no ano de 1996.

B) Nessa declaração consignou(aram) que o(a) impugnante era portador de uma invalidez permanente de grau igual ou superior a 60%.

C) O Director Distrital de Finanças de Viana do Castelo proferiu um despacho cujo teor consta dos autos e aqui se passa a reproduzir: “Na declaração de rendimentos do ano acima referido foi mencionada a existência no agregado familiar de uma situação de incapacidade de carácter permanente igual ou superior a 60% (...) Nos termos do n.º 7 do art.º 14.º do Código do IRS, a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos é aquela que vigorar em 31 de Dezembro do ano a que o imposto respeita”. “Uma vez que não foi efectuada a prova da manutenção da incapacidade, à luz dos critérios vigentes em sede de avaliação, que lhe permita beneficiar do disposto no art.º 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, não obstante tenha já sido, oportunamente, para tal, notificado(a) (...)” Considerando que essa prova deveria ser efectuada com a apresentação de um atestado médico emitido posteriormente à vigência dos novos critérios. Nesta conformidade procedo à alteração dos elementos declarados. Notifique”

D) Este despacho foi notificado ao(s) impugnante(s).

E) Na sequência foi efectuada a liquidação cuja nota demonstrativa consta dos autos e que se dá por reproduzida e que ora se encontra sob impugnação.

F) Como comprovativo da incapacidade permanente que alega, o(s) impugnante(s) juntou(aram) o atestado médico que se encontra junto aos autos e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

G) Segundo declaração da ARS de Viana do Castelo constante de fls. 37, emitida em 28 de Fevereiro de 1997, o “. . . Atestado Médico de Incapacidade passado pela Autoridade de Saúde do Concelho de Viana do Castelo sob o registo n.º 2458 do Livro n.º 20 a MARIA MADALENA ALMEIDA SOUSA VIANA, no dia 4 de Julho de 1995, mantém a sua validade, visto não ter sido revogado tal acto administrativo”.

3.1. A questão a dirimir, e que recebeu resposta divergente dos acórdãos em confronto, consiste em saber se, relativamente ao IRS do ano de 1996, e para efeitos do benefício fiscal a que se referem os artigos 25.º e 80.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), a Administração Fiscal podia ou não deixar de atender a atestado médico emitido pela autoridade de saúde concelhia, no decurso do ano de 1995, certificando um grau de incapacidade de carácter permanente superior a 60%.

Sobre a matéria a decidir tem sido maioritário o entendimento da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal, no sentido de afirmar que a Administração podia desconsiderar tais atestados, e exigir novos, passados já de acordo com os critérios ínsitos no Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro. E, se assim é na Secção, no respectivo Pleno tal orientação tem, mesmo, sido uniforme: vejam-se os acórdãos de 27 de Junho de 2001, no recurso n.º 25693, 26 de Setembro de 2001, no recurso n.º 25801, 6 de Março de 2002, nos recursos n.ºs. 26011, 26169 e 25635, 19 de Junho de 2002, nos recursos n.ºs 26273, 25978, 25774, 26673, 26793, 26732 e 26302, e 25 de Setembro de 2002, nos recursos n.ºs. 26172 e 100/02.

Porque assim é, e porque não vêm, agora, aduzidos novos argumentos, de força tal que nos levem a arrear caminho, limitar-nos-emos a seguir o que na referida jurisprudência tem sido afirmado, acompanhando, designadamente, o penúltimo dos indicados arestos, do qual foi relator o mesmo do presente.

3.2. De acordo com a matéria de facto dada por provada pelo acórdão recorrido, os impugnantes, agora recorridos, apresentaram à Administração Fiscal, com a declaração de IRS do ano de 1996, um atestado emitido em 4 de Julho de 1995 pela autoridade de saúde regional, certificando sofrer a recorrida mulher de deficiência que, de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, lhe confere um grau de incapacidade de 68 %. Pretendiam com isso os recorridos que fossem atendidos, na liquidação, os benefícios fiscais concedidos pela lei aos deficientes.

Prescreve a Lei n.º 9/89, de 2 de Maio, que “o sistema fiscal deve consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade”, visando, assim, impor a concretização, no âmbito fiscal, dos direitos e garantias constitucionalmente conferidos aos deficientes. Nesta mesma linha de actuação, EBF estabeleceu, no seu artigo 44.º n.º 1, uma isenção de tributação em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares de metade de determinados rendimentos dos deficientes; o CIRS beneficia-os com um limite à dedução superior à comum aos rendimentos do trabalho dependente (artigo 25.º n.º 3) e com um limite mais elevado



de dedução à colecta (artigo 80º nº 6). O EBF diz-nos, no artigo 44º nº 4, que é deficiente “aquele que apresente um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60%”, expressão que, *mutatis mutandis*, é repetida pelo CIRS nos referidos artigos 25º nº 3 e 80º nº 6.

A Administração Fiscal, considerando que a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos a considerar era a vigente em 31 de Dezembro de 1996, e na falta de prova de que se mantinha, com referência a essa data, e à luz dos critérios legais contemporâneos, a incapacidade certificada pelo atestado que lhe fora entregue, procedeu à alteração dos elementos declarados, liquidando o imposto sem considerar aquele benefício.

3.3. A legislação vigente em 1995, ano em que foi emitido o atestado médico apresentado pelos recorridos para comprovar a incapacidade relevante em termos fiscais, era omissa quanto aos critérios de avaliação da incapacidade e às entidades a quem incumbia a respectiva verificação.

Entendia, então, a Administração Fiscal, que a avaliação era feita pelas autoridades de saúde, de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei nº 341/93, de 30 de Setembro, ainda que a sua inicial vocação nada tenha a ver com o domínio fiscal, mas com a reparação dos danos emergentes dos acidentes de trabalho e das doenças profissionais, servindo o atestado por elas emitido de comprovante.

Coerentemente com o que se vem expondo, a Administração Fiscal não discute, no presente caso, que seja às autoridades de saúde que cabe atestar o grau de incapacidade de que sofrem os sujeitos passivos de IRS. O que pretende é prova dessa incapacidade, com referência ao último dia do ano a que respeita o imposto, e à luz do critério que se sucedeu ao que era usado ao tempo da emissão do atestado junto pelo recorrido.

Na verdade, o Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, que entrou em vigor em 30 de Novembro seguinte, impôs um novo critério para avaliação das incapacidades fiscalmente relevantes, designadamente, ao estabelecer que a incapacidade atendível não é a natural, mas a residual, isto é, a que subsista após a correcção possível por quaisquer meios, próteses, ortóteses ou outros.

Este diploma, que não dispõe, directamente, sobre benefícios fiscais, “estabelece o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência (...) para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei (...)” destinados àqueles que, “por motivo de perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições da capacidade, pode estar considerada em situações de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais, tendo em conta a idade, o sexo e os factores sócio culturais dominantes” - do nº 1 do artigo 2º da Lei nº 9/89, de 2 de Maio.

Neste decreto-lei se confirma o anterior e já falado entendimento da Administração Fiscal, segundo o qual a avaliação da incapacidade de pessoas com deficiência não pode ser feita por apelo a outra tabela de referência que não à Tabela Nacional de Incapacidades, reconhecendo-se a conveniência de adequar a sua utilização a um fim que não foi aquele que a inspirou, adoptando procedimentos ajustados ao fim em vista.

O diploma, que é inovador e não interpretativo, entrou em vigor em 30 de Novembro de 1996, mas aplica-se “aos processos em curso”,

nisto se esgotando a sua força retroactiva — artigo 7º. Os “processos” referidos no seu artigo 7º nº 2 não são outros que não os de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência, independentemente do uso que, posteriormente, seja dado à certificação do grau de incapacidade, e das consequências que em outros processos, designadamente fiscais, dela devam retirar-se. O diploma vale, pois, para os processos avaliativos de incapacidade futuros, bem como para os que estejam em curso, ou seja, aqueles em que ainda haja que proceder à fixação de incapacidade. Mas não para aqueles em que a incapacidade esteja validamente fixada pelas regras procedimentais anteriormente vigentes. Nem para os procedimentos fiscais, ou outros, em que hajam de ser retiradas consequências da incapacidade atribuída.

Aplica-se, todavia, ao nosso caso, em que se trata do IRS de 1996 e, portanto, de verificar o preenchimento dos pressupostos de que depende o direito ao benefício relativamente aos rendimentos havidos nesse ano, designadamente, na parte em que dele resulta que, para fixação do grau de incapacidade relevante para efeitos fiscais, só vale a disfunção residual.

O que quer dizer que a Administração Fiscal, ao apreciar a situação dos recorridos, com referência ao ano de 1996, estava obrigada a fazê-lo, no tocante à declarada deficiência e correspondente benefício fiscal, de acordo com o Decreto-Lei nº 202/96, sem que tal envolva a sua aplicação retroactiva.

É que o IRS é um imposto de periodicidade anual — vd. os artigos 57º, 21º e 79º do CIRS —, e o reporte à data da verificação dos respectivos pressupostos remete, necessariamente, para o último dia de cada ano civil, por ser a dessa data a situação pessoal do sujeito passivo relevante para efeitos de IRS; razão por que o benefício fiscal não pode deixar de se referir, também, a cada ano civil.

Nem se diga que o facto de só relevarem as incapacidades ditas “permanentes” faz com que, uma vez certificada a incapacidade, o fique para todo o sempre. A expressão “permanente” é, apenas, o oposto de “temporária”, mas não significa “irreversível”, não quer dizer que o portador de incapacidade permanente a tenha que suportar para toda a vida. Tal é incompatível, desde logo, com os avanços permanentes das ciências médicas, designadamente da cirurgia, que fazem com que o que hoje parece irremediável não o seja amanhã. Por isso, a incapacidade relevante para efeitos fiscais não fica para sempre demonstrada com a apresentação de um atestado que a certifique em determinada data. Reportando-se o direito ao benefício fiscal à data da verificação dos respectivos pressupostos, como estabelece o artigo 11º do EBF, a alteração legal desses pressupostos implica que seja comprovada essa verificação, à luz do quadro legal aplicável, não servindo a dita comprovação, se feita à luz de critério legal não vigente.

A Administração Fiscal pode, pois, mesmo que tenha, em anos anteriores, considerado o benefício fiscal resultante da incapacidade do sujeito passivo, exigir dele que comprove que a situação anterior se mantém, verificando se continuam a convergir, relativamente a cada ano, os pressupostos de que depende o direito ao benefício fiscal.

Claramente o pode e, mais, deve fazer, quando o legislador altere os critérios de avaliação da incapacidade. De outro modo, poderia estar a considerar um benefício fiscal não previsto na lei em vigor

ao tempo, por o beneficiário não preencher os pressupostos legais exigidos. Como pode ser o nosso caso, em que o atestado foi emitido segundo critérios que não são os do Decreto-Lei n.º 202/96, já que foi produzido muito antes da sua publicação.

Por outro lado, a declaração de rendimentos para efeitos de IRS é apresentada no ano seguinte àquele a que tais rendimentos respeitam, sendo então que o sujeito passivo deve invocar a incapacidade fiscalmente relevante em sede do imposto, provando-a, se for caso disso, com referência ao último dia do ano a que se refere a declaração, e não com referência a um ano pretérito — cfr. o artigo 14.º n.º 1 do EBF.

Procedem, deste modo, as conclusões das alegações de recurso, não podendo manter-se o acórdão recorrido, que em sentido oposto decidiu, e impondo-se desfazer a oposição existente entre ele e o acórdão fundamentado atribuindo prevalência à solução adoptada por este último.

4. Termos em que acordam, em Pleno, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, revogando o acórdão recorrido, para ficar a valer a sentença da 1.ª instância que julgou improcedente a impugnação e manteve a liquidação impugnada.

Sem custas neste Tribunal.

Lisboa, 19 de Março de 2003. — *Baeta Queiroz* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Brandão de Pinho* — *Mendes Pimentel* — *António Pimpão* — *Lúcio Barbosa* — *Vitor Meira* — *Fonseca Limão* — *Alfredo Madureira* (vencido) — *Almeida Lopes* (vencido, pois foi violado o princípio da confiança na decisão da autoridade de saúde, que já era caso resolvido).

#### Voto de vencido

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor — cfr. art.º 7.º — e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais — cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

## Acórdão de 19 de Março de 2003.

### Assunto:

*IRS/96; Deficiência; Benefício fiscal; Comprovação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Para efeitos do IRS/96, a deficiência fiscalmente relevante deve ser comprovada através de atestado médico, conforme ao DL n.º 202/96, de 23/10.*
- 2 — *Para efeito da dedução prevista nos arts. 44.º do E.B.F. e 25.º e 80.º do C.I.R.S. é imprestável o atestado médico emitido antes daquela data.*

Recurso n.º 1485/02. Recorrente: Fazenda Pública. Recorridos: Teresa Alzira Fernandes Baltazar e marido. Relator: Ex.º Juiz Conseqüente Fonseca Limão.

Teresa Alzira Fernandes Baltazar e marido impugnaram a liquidação adicional do IRS do ano de 1996.

A impugnação foi julgada improcedente por sentença do T. T. de Viana do Castelo.

Desta foi interposto recurso para o T. C. A. que, por acórdão de 16/4/2002, a fls. 67 e seguintes, decidiu conceder-lhe provimento, revogando a sentença recorrida e anular a liquidação impugnada.

A F. P., informada com o decidido, recorreu para este Pleno, com fundamento em oposição de julgados, a qual foi, por despacho de fls. 110, julgada verificada.

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

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

A questão decidenda é a de saber se, em sede de IRS/1996, é documento comprovativo bastante, para efeitos do benefício previsto nos art.ºs. 44.º, n.º 5 do E. B. F. e 25.º, n.º 3 e 80.º do C.I.R.S., o atestado médico emitido anteriormente à entrada em vigor do D.L. 202/96, de 23/10, ou, pelo contrário, só o será aquele que tiver levado em conta o disposto neste diploma legal.

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

Registe-se, no entanto, que o atestado médico, apresentado para efeitos da prova da incapacidade fiscalmente relevante da impugnante, vem datado de 26/10/95.

Como este S.T.A. vem, firme e reiteradamente, afirmando, para efeitos de IRS/96, é imprestável o atestado médico que não leve em conta o disposto no D.L. 202/96, de 23/10.

Assim e considerando a data do atestado médico apresentado, forçoso é concluir não ser este documento apto para a demonstração da incapacidade fiscalmente relevante.

O que equivale a dizer não ter sido demonstrado o direito à dedução prevista nos art.ºs. 44.º, n.º 5 do E.B.F. e 25.º, n.º 3 e 80.º do C.I.R.S.

(Cfr. acs. S.T.A., Pleno, de 27/06/01, rec. 25 693, e 19/06/02, rec. 26 673, entre muitos outros).

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida, ficando a valer a sentença da 1.<sup>a</sup> Instância.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Março de 2003. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *António José Pimpão* — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* — *Emâni Marques da Silva Figueiredo* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* (vencido) — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido, pois houve violação do princípio da confiança na decisão da autoridade de saúde, que já era caso decidido)

#### Voto de vencido

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor — cfr. art.º 7.º — e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais — cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

### Acórdão de 19 de Março de 2003.

#### Assunto:

*Artigo 57.º do CIRC, redacção anterior à introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro. Constitucionalidade. Conceitos indeterminados.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — Quando a lei usa conceitos jurídicos indeterminados, embora daí resulte que a Administração vem a beneficiar de uma certa margem de liberdade de apreciação, não haverá ofensa da Constituição desde que os dados legais contenham uma densificação tal que

possam ser tidos pelos destinatários da norma como elementos suficientes para determinar os pressupostos de actuação da Administração e que simultaneamente habilitem os tribunais a proceder ao controlo da adequação e proporcionalidade da actividade administrativa assim desenvolvida.

- 2 — *No caso do artigo 57.º do CIRC, na sua redacção anterior à Lei n.º 30-G/2000, de 29.XII*, não se afigura que da imposição constitucional constante do princípio da legalidade tributária decorra que tais pressupostos de aplicação do mesmo normativo legalmente estabelecidos se mostram insuficientemente densificados, atentas as especificidades do domínio fiscal, onde frequentemente e em sede de exercício dos poderes de controlo se terá de recorrer a conceitos indeterminados e ao contributo de elementos de carácter técnico para fundar as decisões da Administração na prossecução do interesse público expresso numa correcta tributação dos agentes económicos.
- 3 — *Como assim, o dito artigo 57.º do CIRC não afronta o estatuído nos artigos 103.º, 2, e 165.º, 1, i), do Diploma Básico.*

Recurso n.º 19 858. Recorrente: J.P.VINHOS, SA; Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

Acordam, em conferência, no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

J.P.VINHOS, SA, com sede em Pinhal Novo Palmela, inconformada com o acórdão da Secção de fls. 129-140, que negou provimento ao recurso contencioso de anulação por si interposto do despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 5 de Julho de 1995 que, por sua vez, indeferira o seu recurso hierárquico do despacho do Chefe de Divisão de Prevenção e Inspeção Tributária da DDF de Setúbal que determinou acrescer o montante de esc. 970 000 000\$00 ao lucro tributável declarado pela recorrente, relativo ao período de tributação de 1990, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com que negou provimento ao recurso contencioso de anulação do despacho do SEAF de 05.VII.1995, que indeferiu o seu recurso hierárquico do despacho do Chefe da Divisão de as seguintes conclusões:

I. O acórdão recorrido rejeitou um a um todos os vícios de ilegalidade imputados ao acto de correcção de lucro tributável praticado pela Administração Fiscal e, conseqüentemente, negou provimento ao recurso contencioso pelo qual a Recorrente pretendia a anulação do despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que sustentara tal correcção.

II. A correcção do lucro tributável impugnada, no montante de 970.000 contos, está ferida do vício de **violação de lei por erro nos pressupostos**, por não se verificarem os requisitos de que dependia, nos termos do art.º 57.º do CIRC, não se mostrando a sua fundamentação em conformidade com o disposto pelo art.º 80.º do CPT, o que vale **ilegalidade** da mesma correcção por insuficiente fundamentação;

III. Com efeito, a Recorrente, à data dos factos, não tinha com a sociedade **SODARROZ relações especiais** relevantes para o efeito de facultar à AF a correcção do seu lucro tributável relativo ao período de 1990.

IV. A circunstância de serem accionistas da Recorrente, com 54,212% e 0,025% do capital social, os únicos dois sócios da **SODARROZ** não é bastante para caracterizar com "especiais", para aquele efeito, as relações entre ambas as sociedades, à míngua de qualquer relação de participação entre elas que permitisse comunicar directa ou indirectamente à Recorrente os acréscimos patrimoniais registados na **SODARROZ**, ou vice-versa.

V. A comunicabilidade de resultados/proveitos/custos/património entre as empresas é um elemento importante do conceito de "relações especiais" (que deveria ter sido relevado na sua descrição em sede de fundamentação, e não o foi), porque só assim pode a lei facultar à AF que sejam imputados à Recorrente, e aí tributados, acréscimos patrimoniais ocorridos na **SODARROZ**;

VI. Na ausência de tal comunicabilidade a tributação na esfera da Recorrente de ganhos patrimoniais ocorridos na **SODARROZ**, em conexão com a aquisição por esta à Recorrente de uma marca registada, pelo preço de 100.000 contos, valeria sempre **tributação sem matéria tributável**, o que corresponderia a um **confisco ou esbulho**, não consentidos pela Constituição.

VII. Quando, cerca de 45 dias depois da venda da marca, os únicos sócios da **SODARROZ**, também accionistas da Recorrente, vendem as suas quotas na aquela sociedade pelo preço de cerca de 1.070.000 contos, o produto dessa venda fica na esfera exclusiva dos sócios vendedores, sem qualquer comunicação à Recorrente, e nem sequer à **SODARROZ**.

VIII. A correcção do lucro tributável impugnada assenta na consideração de que, por força das pretensas "relações especiais" existentes, a Recorrente vendeu a marca à **SODARROZ** por preço inferior ao **preço de concorrência**, desse modo enriquecendo a compradora pela diferença entre o preço praticado e o que se praticaria se o negócio tivesse sido realizado entre empresas independentes.

IX. Tal enriquecimento, que teria sido "revelado" pela posterior venda das quotas, não pode jamais retornar à esfera da patrimonial da Recorrente, por força de quaisquer relações especiais, simplesmente porque estas não existem.

X. Na fundamentação da correcção praticada, que devia obedecer ao requisito da "descrição das relações especiais", a AF apenas refere que os dois sócios da **SODARROZ** são accionistas da Recorrente, omitindo que mais de 45% do capital desta é detido por accionistas que não têm qualquer relação com a **SODARROZ**.

XI. Não se verifica, pois, no caso, o requisito das "relações especiais" entre as duas partes no negócio cujo preço se pretendeu corrigir, falecendo por isso à AF a facultade de proceder à correcção.

XII. Ainda que relações especiais existissem, cumpriria ainda à AF, por força do art.º 80.º do CPT, descrever os termos em que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre empresas independentes e nas mesmas circunstâncias.

XIII. A AF nem sequer tentou esta descrição, limitando-se a enunciar inferências e a remeter para a operação de vendas das quotas, de natureza totalmente diferente, e operada em circunstâncias igualmente diferentes.

XIV. Deste modo a AF não preencheu este requisito de fundamentação, não tendo minimamente determinado em que termos e por que preço (**preço de concorrência**) se operaria normalmente, entre empresas independentes, a venda de uma marca de vinho.

XV. Tal como se decidiu neste STA no recurso 20188 da Secção de Contencioso Tributário, falece no caso o requisito a que alude a alínea b) do art.º 80.º do CPT, o que implica a ilegalidade do acto tributário contenciosamente impugnado.

XVI. Finalmente a AF limitou a descrição do montante que serviu de base à correcção, através da mera operação aritmética de subtrair o preço por que a Recorrente vendeu e contabilizou a venda da marca (100.000 contos) ao preço global por que os sócios da **SODARROZ** venderam as suas quotas (1.070.000 contos), misturando "alhos com bugalhos", como se tal diferença de preço tivesse de algum entrado no património da Recorrente (o que não sucedeu nem nunca foi alegado) para poder aí ser tributado.

XVII. Com esta "não descrição" a AF não satisfaz igualmente o requisito a que alude a alínea c) do art.º 80 do CPT;

XVIII. Deste modo, a correcção tributária operada pela AF é ilegal, simultaneamente ferida de vício de **violação de lei por erro nos pressupostos** e de **vício de forma de insuficiência de fundamentação**, por não preencher os requisitos de fundamentação exigidos pelo art.º 80.º do CPT, não podendo deixar de ser anulada.

XIX. O douto Acórdão recorrido, ao julgar preenchidas todas as condições a que alude aquela norma, e ao julgar o recurso contencioso por isso improcedente, fez errada aplicação do art.º 57.º do CIRC e do art.º 80.º do CPT, que foram desse modo violados.

XX. A Recorrente, tendo a sua contabilidade em boa ordem e em conformidade com a lei fiscal e comercial, goza da presunção de veracidade dos dados e apuramentos dessa Contabilidade decorrentes, nos termos conjugados dos art.º 17.º b) e 78.º do CPT, circunstância que a AF constata no Relatório de Fiscalização junto no processo instrutor, e que de nenhum modo elidiu.

XXI. Também por isso não poderia a AF proceder à correcção pretendida sem elidir aquela presunção, o que não fez, porque não registando tal contabilidade nenhum incremento patrimonial não declarado (que aliás nunca poderia registar porque não ocorreu), falecia à AF a existência de matéria tributável que suportasse a liquidação.

XXII. Por isso, a correcção impugnada violou igualmente ao art.º 17.º b) e 78.º do CPT.

XXIII. Se, o que se admite por mera cautela, não forem julgados precedentes os vícios já alegados, e se isso ocorrer pela a atribuição ao art.º 57.º do CIRC do sentido sustentado pela AF, quanto ao conceito de "relações especiais" e à determinação do "preço de concorrência", isso corresponde a atribuir à AF poderes discricionários para a correcção da matéria tributável, através do preenchimento daqueles conceitos indeterminados, o que equivale a facultar-lhe a determinação da incidência do IRC e a manipulação das garantias dos contribuintes, com violação do princípio constitucional da legalidade dos impostos e dos art.º 103.º/2 e e 165.º/1 i) da Constituição.

XXIV. O que determinaria a inconstitucionalidade do referido art.º 57.º do CIRC, por ofensa dos já referidos imperativos constitucionais.

XXV. Finalmente, na subsistência da correcção fiscal impugnada, a Recorrente seria punida, sem qualquer fundamento legal, com a

amputação de cerca de 30% do seu património líquido (à data dos factos), representada pelo imposto liquidado adicionalmente pela AF em função de tal correcção, sem ter beneficiado de qualquer incremento patrimonial que revelasse capacidade contributiva e que constituísse o facto tributário.

XXVI. Tal consequência corresponderia a um **esbulho fiscal**, proibido pelo art.º 62.º da Constituição.

XXVII. Também por essa via, se o art.º 57.º do CIRC consentir uma interpretação que permita tal efeito confiscatório da faculdade de correcção do lucro tributável atribuída à AF, então o mesmo art.º 57.º do CIRC é inconstitucional por violar ao art.º 62.º da CRP, não podendo, com tal conteúdo, ser aplicado por qualquer autoridade ou por qualquer tribunal.

XXVIII. O aliás mui douto Acórdão recorrido, negando provimento recurso contencioso, fez assim errada aplicação e violou os art.ºs 57.º do CIRC, 80.º, 17.º b) e 78.º do CPT; e ainda, os art.ºs 103.º/2 e 165.º/1 i) e 62.º da Constituição da República Portuguesa, devendo por isso ser revogado por este doutíssimo Pleno da Secção, com o provimento do recurso contencioso e a correspondente anulação da correcção tributária impugnada.

Contra-alegando, a autoridade recorrida conclui:

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

2. Efectivamente, o acto recorrido não enferma de quaisquer dos vícios que lhe foram, no âmbito do recurso contencioso, imputados pela recorrente.

3. Verificou-se a existência, nas correcções à matéria colectável do exercício de 90 da recorrente, de todos os pressupostos legais que legitimavam o recurso, por parte da AF, às mesmas.

4. Na verdade, ficou provado nos autos que a AF procedeu às referidas correcções com base no art.º 57º do CIRC, por ter apurado que existiam "relações especiais" entre a recorrente e a SODARROZ e que, em virtude dessas relações especiais, foram acordadas entre elas, na venda da marca de vinhos "João Pires", condições diferentes das normalmente acordadas entre pessoas independentes, o que levou a que o lucro apurado com base na contabilidade fosse diverso do que se apuraria na ausência dessas relações.

5. No conceito de "relações especiais" cabem, sem dúvida, os factos constantes dos autos, em que se apurou que existiam entre a recorrente e a SODARROZ sócios comuns, com a posição maioritária em ambas as empresas.

6. O que levava a que os mesmos sócios pudessem influenciar decisivamente a actuação dessas empresas.

7. Como foi o que efectivamente aconteceu na venda da marca "João Pires", em que foi provado que as condições de venda da mesma por esc. 100 000 000\$00 à SODARROZ foram diferentes das normalmente acordadas entre pessoas independentes.

8. Uma vez que, passado um mês e catorze dias depois, a mesma marca é revendida a uma empresa independente por esc. 1 070 000 000\$00.

9. Sendo certo que a SODARROZ era uma empresa cujo único bem de troca era a detenção da marca "João Pires" e que foi essa razão, como está suficientemente documentado, que levou à aquisição desta empresa pela SELVIAC.

10. O recurso ao método empregue pela AF na determinação dessas condições, diferentes das normalmente acordadas entre pessoas in-

dependentes, foi completamente legal, sendo certo que o art.º 57º do CIRC confere à AF uma discricionariedade técnica na eleição das metodologias que repete como mais adequadas à determinação dos desvios aos preços de mercado.

11. Ficaram clara e suficientemente fundamentados os motivos que levaram a AF a proceder às correcções, tendo ficado claro, para a recorrente e qualquer outro destinatário médio, por que é que a AF considerou existir relações especiais, em que é que essas relações especiais levaram ao estabelecimento de condições diferentes das normalmente acordadas entre pessoas independentes, com base em que método foram apuradas, tendo, finalmente, ficado demonstrado que o lucro apurado pela recorrente foi diferente do que seria normalmente contabilizado na ausência dessas relações especiais.

12. Não se verifica, pois, como a recorrente pretende a alegada violação do art.º 80º do CPT.

13. Assim como não se verifica a violação dos arts. 17º, e), e 78º do CPT, pois que ficou claramente demonstrado que a contabilidade da recorrente não reflectia a sua verdadeira situação tributária, sendo legítimo à AF proceder à avaliação directa e afastar os lucros declarados pela recorrente, uma vez que se verificavam todos os pressupostos previstos no art.º 57º do CIRC.

14. Finalmente, reafirma-se a constitucionalidade deste artigo, uma vez que o mesmo indica claramente quais são os pressupostos que permitem à AF efectuar as correcções à matéria colectável, não lhe sendo legítimo afastar-se dos mesmos, ou escolher novos pressupostos para além dos aí tipificados.

A distinta PGA entende que deve ser negado provimento ao recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

1. Em 31 de Dezembro de 1990, a recorrente "J. P. Vinhos" vendeu a marca registada para vinhos de mesa "João Pires" à sociedade "Sodarroz" pelo preço de esc. 100 000 000\$00, conforme deliberação por unanimidade dos seus sócios na acta n.º 68, de 29.XII.1990, na qual davam ao Conselho de Administração poderes para celebrar os respectivos contratos com as cláusulas que entendesse.

2. Em 14 de Fevereiro de 1991, os sócios da "Sodarroz" cederam todas as suas quotas nessa sociedade à empresa "Selviac Portuguesa, SGPS, Lda", representada no acto por Jorge Francisco Soares Franco d'Avillez, por um preço próximo de um milhão e setenta mil contos.

3. Em 31 de Dezembro de 1990, António Francisco Soares Franco d'Avillez e Jorge Brack Lamy Raposo eram detentores de 54,212% e 0,025% da recorrente "J. P. Vinhos", sendo o primeiro o Presidente do Conselho de Administração, detendo os mesmos 95% e 5%, respectivamente, do capital da "Sodarroz".

4. O referido António Francisco Soares Franco d'Avillez adquiriu, por escritura de 29.XII.89, três quotas de valor nominal de esc. 500 000\$00 cada, de três sócios da empresa "Sodarroz", na qual detinha quotas no valor nominal de esc. 8 000 000\$00.

5. O resultado corrente do ano de 1990 da empresa "J. P. Vinhos, SA" foi de esc. 109 160 000\$00, correspondendo 100 000 000\$00 à venda efectuada da marca "João Pires".

6. Em 1990, a "Sodarroz" apresentava uma situação líquida negativa de esc. 80 000 000\$00, com resultados negativos transitados de

99 000 000\$00, para um capital de 10 000 000\$00, não tendo à data da venda bens imóveis ou outros valores conhecidos.

7. No seu Relatório de Gestão, refere a "Selviac":

"A Sodarroz, Lda foi adquirida por um valor que se nos afigurou justificado pelo facto desta Empresa ser a detentora da marca de vinhos *João Pires*, cuja comercialização tem registado assinalável sucesso nos mercados nacional e internacional."

8. Na sequência de verificação aos elementos de escrituração da recorrente, foi determinado pelo Chefe de Divisão de Prevenção e Inspeção Tributária da DDF de Setúbal acrescer o montante de esc. 970 000 000\$00 ao lucro tributável declarado pela recorrente relativamente ao exercício de 1990.

9. Dessa correcção da matéria tributável, que lhe foi notificada, interpôs a recorrente recurso hierárquico para o Ministro das Finanças.

10. Por despacho do SEAF — proferido no uso de competência delegada daquele ministro pelo seu Despacho 12/93-XII, de 12.XII.1993 — foi o recurso hierárquico indeferido.

11. Tal indeferimento daquele recurso hierárquico teve por base um parecer do Técnico Economista, ao qual deram o seu acordo o Director de Serviços, o Subdirector-Geral e o Director-Geral.

12. O despacho ora recorrido é do seguinte teor: "Concordo, pelo que indefiro".

13. O parecer em que se apoia o acto recorrido, que por seu turno logra apoio na anterior informação dos serviços e no relatório da fiscalização, assenta no entendimento de que o valor da correcção se encontra devidamente justificado, atenta a existência de relações especiais, exprimindo de forma adequada o "desvio" resultante das aludidas condições, diferentes das que seriam normalmente estabelecidas entre empresas independentes.

Exposto o quadro factual desenhado pelo Tribunal *a quo*, cabe referir que, para a recorrente, "o acórdão recorrido, negando provimento ao recurso contencioso, fez errada aplicação e violou os arts. 57º do CIRC, 80º, 17º, b), e 78º do CPT e, ainda, os arts. 103º/2 e 165º/1, i), e 62º da Constituição da República Portuguesa".

Vejam, tendo bem presente que é nas conclusões da alegação da Rct. que se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito — artigo 690º do CPC, sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684ºA do mesmo compêndio adjectivo.

Revela-nos o probatório que a Administração Fiscal (AF) corrigiu a matéria colectável da Rct. relativa ao exercício de 1990, acrescentando ao lucro tributável por ela declarado o montante de esc. 970 000 000\$00, ao abrigo do disposto no artigo 57º, 1, do CIRC.

Tal preceito, na redacção vigente no ano em que tal correcção se verificou — 1994 — dispunha assim:

*A Direcção-Geral das Contribuições e Impostos poderá efectuar as correcções que sejam necessárias para a determinação do lucro tributável sempre que, em virtude das relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa, sujeita ou não a IRC, tenham sido estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, conduzindo a que o lucro apurado com base na contabilidade seja diverso do que se apuraria na ausência dessas relações.*

Os pressupostos cumulativos de aplicação deste normativo eram, pois, os seguintes:

a) existência de relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa, residente ou não para efeitos fiscais em território português;

b) que entre ambos fossem estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes;

c) que tais relações especiais fossem causa adequada das ditas condições;

d) que aquelas tenham conduzido a um lucro apurado diverso do que se apuraria na sua ausência.

Como nota Paula Rosado Pereira no seu estudo sobre O NOVO REGIME DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA, *FISCALIDADE* 5, pp. 23-47, "na ausência de regulamentação legal mais detalhada ou de doutrina administrativa sobre a questão, sempre poderiam ser utilizados para integrar o regime, guiando os sujeitos passivos e as autoridades fiscais na determinação dos preços de transferência, os métodos estabelecidos pela OCDE, nos seus relatórios sobre esta matéria os quais vieram, agora, a merecer acolhimento expresso na nova redacção do artigo 57º."

Ora, segundo o artigo 9º, 1, do Modelo da Convenção da OCDE de 77, existem tais relações *quando uma empresa de um Estado contratante participar directa ou indirectamente na direcção, no controlo ou no capital de outro Estado contratante, ou as mesmas pessoas participarem directa ou indirectamente na direcção, no controlo ou no capital de uma empresa de um Estado contratante e de uma empresa de outro Estado contratante.*

Pois bem, como se nota no aresto em apreço, "o despacho recorrido assentou no entendimento, atentos os factos apurados, de que se verificavam tais condições. Para o fundamentar, baseava-se nos factos, constantes do probatório, de que o Presidente do Conselho de Administração da recorrente era titular de mais de 54% do respectivo capital, ter o sócio Jorge Brak Lamy Paiva Raposo 0,025% do mesmo e serem ambos os únicos sócios da "Sodarroz", com 95% e 5% respectivamente".

Sufragando o entendimento na matéria de Victor Faveiro (expresso nas suas *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, II volume, p. 654), a Secção afirmou que tais relações especiais "deverão ser as relações de dependência ou subordinação que possam justificar que uma empresa imponha a outra ou com ela acorde condições diferentes das que decorreriam nas relações de mercado livre".

Em conformidade, proclamou-se no acórdão recorrido que, "se os mesmos sócios, pela sua posição accionista maioritária em ambas as empresas, podem decidir nas duas os negócios a efectuar e o modo por que os mesmos se devem processar, com independência, temos que concluir que nos negócios entre elas ocorrem relações especiais que podem justificar condições diferentes das normais."

Como assim, a Secção acolheu o critério seguido pela AF, por sua vez inspirado no da OCDE, *supra* transcrito.

Não se impõe, no ponto, qualquer reparo.

Quanto aos pressupostos de facto elencados nas alíneas b), c) e d), afirmados pela Secção, não podem, aqui e agora, ser discutidos, por isso que este Pleno apenas conhece de matéria de direito artigo 21º, 3 do ETAF.

Em seguimento de tudo o exposto, improcedem as conclusões II, III, IV, V, VII, VIII, IX, XI e XXVIII, 1ª parte, não se perfilando, portanto, errada aplicação, violação do sobredito artigo 57º.

No que tange ao artigo 80º do Código de Processo Tributário, epígrafado *Fundamentação das correcções da matéria tributável*, no artigo 20 da sua alegação, a Rct. aponta ao acórdão recorrido a sua

”errada aplicação..., ao não julgar verificado o vício de ilegalidade, por falta de fundamentação adequada do acto tributário impugnado, vício também alegado pela Recorrente na Petição de Recurso (ponto 17) e sobre o qual o Acórdão recorrido se não pronunciou expressamente.”

Sucede que, nas atinentes conclusões, referência alguma é feita, sequer implícita, à nulidade decorrente de tal omissão de pronúncia.

Temos, pois, que aquela questão da deficiência de fundamentação, não contemplada *expressis verbis* no aresto em apreço, vertida nas conclusões II, V, X, XII, XIII, XIV, XV, XVII, XVIII e XXVIII, 1ª parte, do presente recurso jurisdicional, é questão nova para este Tribunal que, por isso, está impedido de sobre ela se debruçar, já que os recursos se destinam a reapreciar as questões decididas pelo tribunal recorrido, não a conhecer em primeira mão de questões novas, salvo se estas forem de conhecimento oficioso. E, *in casu*, tal não ocorre.

No que tange à controvérsia sobre a ”matéria colectável” (cfr. conclusões VI, VII, *in fine*, XVI e XVII, XX, XXI), realça-se que, face ao estatuído no n.º 3 do artigo 21º do ETAF, esta formação não conhece da fixação do seu montante.

Improcede, assim, a conclusão XXII (repetida na XXVIII, 1ª parte) consequente daquelas, que, aliás, se apoia em factos que não se obrigam no quadro factual disponível: ”...o produto dessa venda (das quotas dos únicos da SODARROZ, por cerca de 1070 000\$00) fica na esfera exclusiva dos sócios vendedores, sem qualquer comunicação à Recorrente, e nem sequer à SODARROZ” (conclusão VII); ”a Recorrente, tem a sua contabilidade em boa ordem” (conclusão XX), ”não registando tal contabilidade nenhum incremento patrimonial não declarado” (conclusão XXI).

Passando à conclusão XXIII, nela é referido que ”a atribuição ao art.º 57º do CIRC do sentido sustentado pela AF, quanto ao conceito de *relações especiais* e à determinação do *preço de concorrência*, corresponde a atribuir à AF poderes discricionários para a correcção da matéria tributável, através do preenchimento daqueles conceitos indeterminados, o que equivale a facultar-lhe a determinação da incidência do IRC e a manipulação das garantias dos contribuintes, com violação do princípio constitucional da legalidade dos impostos e dos arts. 103º/2 e 165º/1, i), da Constituição”.

A propósito do artigo 51º-A do Código da Contribuição Industrial, antecessor daquele artigo 57º do CIRC (que quase o transcreve), disse o Professor Teixeira Ribeiro que tal preceito não conferia à DGCI uma discricionariedade técnica, pois a lei não faz apelo, para a sua aplicação, a conhecimentos científicos não jurídicos ou a conhecimentos artísticos ou profissionais. O que acontece é que a lei faz apelo a conceitos indeterminados, pois utiliza termos vagos, como *relações especiais* e *personas independentes*. Mas esses conceitos estão sujeitos ao controlo dos tribunais (cfr. *Revista de Legislação e Jurisprudência* n.º 3786, pp. 275 e seguinte).

E na lição do Professor Freitas do Amaral o poder discricionário consiste ”na liberdade de decisão que a lei confere à Administração, a fim de que esta, dentro dos limites legalmente estabelecidos, escolha, de entre várias soluções possíveis, aquela que lhe parecer mais adequada ao interesse público”, tutelado pela norma (*Direito Administrativo*, II, p.142).

Para Esteves de Oliveira (*Direito Administrativo*, vol. 1º, p. 242), no exercício de tal poder, a Administração pode optar por qualquer solução, de entre todas as que se mostrem teoricamente adequáveis.

Ao contrário, os *conceitos indeterminados* só admitem uma solução justa no caso concreto, como se nota no acórdão do STA do Contencioso Administrativo de 7 de Dezembro de 1994, in *Acórdãos Doutrinários* n.º 406, pp. 1031-1040. Aqui, o órgão administrativo de aplicação da lei não pode escolher livremente a solução que entender como mais adequada ao caso segundo uma opção guiada exclusivamente pelo interesse público específico tutelado pela norma, pondo de lado os critérios jurídicos de interpretação do conceito (Azevedo Moreira, *Conceitos Indeterminados*, p. 47). Trata-se de conceitos que não escapam, totalmente, ao controlo jurisdicional.

Segue-se que do artigo 57º do CIRC não decorre a atribuição de poderes discricionários à AF.

E quanto ao emprego no convocado artigo 57º do conceito *relações especiais*, conforme se lê no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 233/94, de 10.III, publicado no DR II n.º 98, de 27.VIII.1994, ”quando a lei usa conceitos jurídicos indeterminados, embora daí resulte que a Administração vem a beneficiar de uma certa margem de liberdade de apreciação, não haverá ofensa da Constituição desde que os dados legais contenham uma densificação tal que possam ser tidos pelos destinatários da norma como elementos suficientes para determinar os pressupostos de actuação da Administração e que simultaneamente habilitem os tribunais a proceder ao controlo da adequação e proporcionalidade da actividade administrativa assim desenvolvida”.

Na situação vertente, ”não se afigura que da imposição constitucional constante do princípio da legalidade tributária decorra que tais pressupostos de aplicação do normativo impugnado legalmente estabelecidos se mostram insuficientemente densificados, atentas as especificidades do domínio fiscal, onde frequentemente e em sede de exercício dos poderes de controlo se terá de recorrer a conceitos indeterminados e ao contributo de elementos de carácter técnico para fundar as decisões da Administração na prossecução do interesse público expresso numa correcta tributação dos agentes económicos” (*ibidem*).

Também no acórdão do mesmo Alto Tribunal n.º 758/95, de 20.XII, publicado no DR II n.º 31, de 06.II.1996, se admitiu ”o emprego de conceitos amplos e por vezes indeterminados os únicos que garantem a plasticidade que possibilite a adaptação ao constante aparecimento de novas situações que, substancialmente iguais a outras já tributadas, não estejam ainda formalmente descritas com precisão, (...) não permitindo o aparecimento constante de refúgios de evitação fiscal”.

Mas, ”excluindo as cláusulas gerais que operem como que uma transferência da criação da obrigação fiscal para a discricionariedade da Administração”, mas não inviabilizando liminarmente certas cláusulas gerais, ”conceitos jurídicos indeterminados”, ”conceitos tipológicos” (*Typusbegriffe*), ”tipos discricionários” (*Ermessensatbestände*) e certos conceitos que atribuem à Administração uma margem de valoração, os chamados ”preceitos poder” (*Kaan-Vorschrift*).

Todas estas figuras, guardadas certas margens de segurança, flexibilizam o sistema, tornando-o apto a abranger, através da interpretação, circunstâncias novas, porventura imprevisíveis ao tempo da formulação da lei ( J.L. Saldanha Sanches )”.

Decorre do que vem de referir-se que o dito artigo 57º do CIRC não afronta o estatuído nos artigos 103º, 2, e 165º, 1, i), do Diploma Básico.

Destarte, improcedem as conclusões XXIII e XXIV.

Na sequência do que vem de dizer-se, não tem qualquer sentido falar-se (conclusões XXV e XXVI) em "esbulho fiscal", seguramente não se perfilando qualquer ataque injustificado, ilegal, ao direito de propriedade privada, com guarida no artigo 62º da Lei Fundamental.

Fora de qualquer dúvida, o falado artigo 57º não viola este preceito constitucional, improcedendo, pois, as conclusões XXV, XXVI, XXVII e XXVIII, 2ª parte.

Deste modo, improcedendo na sua totalidade as conclusões atendeíveis da alegação do recurso, acorda-se negar provimento ao mesmo.

Custas pela recorrente, com € 500 de taxa de justiça e procuradoria de 50%.

Lisboa, 19 de Março de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Brandão de Pinho* — *António Pimpão* — *Lúcio Barbosa* — *Almeida Lopes* — *Vitor Meira* — *Fonseca Limão* — *Alfredo Madureira* — *Baeta Queiroz*.

### Acórdão de 19 de Março de 2003.

#### Assunto:

*Oposição de julgados; Identidade de fundamento de direito.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*Sendo diversas as situações fácticas e distintas as soluções jurídicas encontradas nos acórdãos em confronto, inexistente oposição de julgados susceptível de recurso para o Pleno.*

Recurso nº 20 667. Recorrentes: Chantal Johannan Feron e Pablo Alejandro Feron; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Fonseca Limão.

Chantal Johannan Feron e Pablo Alejandro Feron, inconformados com o despacho do relator, a fls. 264 e seguintes, que lhes julgou in verificada a alegada oposição de julgados e findo o recurso, deduzem reclamação para a conferência, não sem que, antes, tivessem pedido a sua esclarecimento, o que lhes foi indeferido.

Sustentam, em síntese, que a tramitação do presente recurso por oposição de julgados devia obedecer ao preceituado nos artºs. 765º, e seguintes do C. P. Civil e não ao que se dispõe no artº. 284º, do C.P.P.T. ao mesmo tempo, afirmam ocorrer a alegada oposição de julgados.

A Fazenda Pública não respondeu.

O Exmº. Magistrado do Mº. Pº, junto deste S. T. A. foi de parecer que é académica, por ser indiferente para a sorte do recurso, a questão de saber se, no caso, deve seguir-se o C.P.C. ou o C.P.P.T., sendo certo que os recorrentes, já a fls. 261 v., *in fine*, haviam pugnado pela aplicação deste compêndio normativo; por outro lado e no que

concerne ao julgamento da questão relativa à oposição de julgados, afirmou que o despacho reclamado fez boa interpretação dos factos e da Lei.

Em seu entender, deve a conferência confirmar o despacho reclamado.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

Consta do despacho reclamado o seguinte:

"Cumpre decidir se ocorre ou não a alegada oposição, por despacho do relator, conforme se preceitua no artº. 284º, nº. 5 do C.P.P.T., já aplicável por força do artº. 12º, da Lei 15/2001, de 5/6".

Na circunstância e para o efeito, também poderia ter sido invocado o artº. 111º, nº. 1, al. c) da L.P.T.A., pois que " compete ao relator decidir o seguimento do recurso por oposição de acórdãos, ou julgá-lo findo, quando considere manifesta a existência ou a falta dos respectivos pressupostos processuais".

A invocação do artº. 284º, nº. 5 do C.P.P.T. sempre seria lícita, por ser aplicável ao caso por força dos artºs. 12º, da Lei 15/2001, de 5/6, e 12º, nº. 3 da L.G.T., pois não se vê nem os recorrentes alegam que da sua aplicação pudesse resultar ofensa de quaisquer garantias, direitos e interesses legítimos (v. Manuel Andrade, N.E. de Proc. Civil, pág. 48). Na verdade, o despacho reclamado sempre seria susceptível, como foi, de reclamação para a conferência, nos termos quer do artº. 111º, nº. 2 da L.P.T.A. quer do artº. 700º, nº. 3 do C. P. Civil.

Em suma, nenhum reparo merece, nesta parte, o despacho em causa, o qual, de resto, sufraga o entendimento dos recorrentes, expresso a fls. 261 vº, quando afirmam aguardar "a notificação para alegar nos termos do **artº. 284º, nº. 5 do C.P.P.T.**".

Apreciamos agora o despacho reclamado na parte em que julgou in verificada a alegada oposição de julgados.

O despacho em análise, depois de enunciar os requisitos previstos no artº. 30º, al. b) do E.T.A.F., de discorrer sobre o que deve entender-se por identidade de questões fundamentais de direito, para efeitos de recurso por oposição de julgados e de enunciar o texto do artº. 29º, § 1º, do C. da Sisa, passou à análise dos acórdãos alegadamente em oposição com o acórdão recorrido nos seguintes termos:

Acórdão de 18/1/67

"É de notar que as deliberações aludidas foram tomadas por unanimidade, a ambas ter assistido o Digno Agente do Mº.Pº., que nada opôs".

Acórdão de 13/7/66

"... a prova da dívida ao Banco Nacional Ultramarino é de considerar feita, visto que, normalmente, é através da comunicação em cartas ou notas que os Bancos dão a conhecer aos titulares das relações contratuais com eles firmadas em que se encontram relativamente às mesmas".

Resumindo, num caso o passivo da herança foi aprovado na presença e sem oposição do Mº.Pº. e, no outro, considerou-se provada a dívida face a documento emitido pelo credor.

Depois, analisando o acórdão recorrido, afirmou o despacho em crise, que da matéria de facto de que aquele partiu, e outro não lhe competia considerar, por força dos artºs. 21º, nº. 4 e 32º, nº. 1 al. b) do E.T.A.F., não constava que a dívida à Urbaco tivesse sido aprovada na presença do Mº.Pº. e muito menos que não lhe tivesse



deduzido oposição, nem que a mesma tivesse sido documentalmente provada.

Em seguida, considerou o despacho reclamado terem sido distintas as situações fácticas tratadas nos acórdãos em presença, por isso não coincidindo na realização concreta do direito, nem decidindo a mesma questão fundamental de direito, pressuposto que, por não verificado, não legitimava o recurso por oposição de julgados para o Pleno, que, assim, julgou findo.

Ao assim decidido contrapõem os recorrentes, em síntese, que a dita dívida, por constar de conta corrente extraída da escrita comercial, se mostra provada.

Porém, em parte alguma, as instâncias consideraram que a dita dívida, à Urbaco, tivesse sido aprovada na presença do M<sup>o</sup>.P<sup>o</sup>. e sem a sua oposição, nem que a mesma tivesse sido documentalmente provada.

Por outro lado, esta questão probatória não podia ter sido resolvida no acórdão recorrido da Secção nem o pode ser por este Pleno, pois que extravasa dos seus poderes de cognição (v. art<sup>o</sup>. 21<sup>o</sup>., n<sup>os</sup>. 3 e 4 do ETAF).

Conclui-se, pois, tal como foi entendido no despacho reclamado, que os acórdãos, recorrido, por um lado, e os indicados como fundamento, por outro, não decidiram sobre as mesmas situações de facto e, por isso, não coincidiram na realização concreta do direito, o que vale por dizer que, inexistindo identidade de fundamento de direito, não é legítimo o recurso por oposição de julgados para este Pleno, devendo, como foi, dar-se por findo. (v. art<sup>o</sup>. 30<sup>o</sup>., al. b) do ETAF.).

Termos em que se acorda em desatender a reclamação.

Custas pelos recorrentes, fixando-se a taxa de justiça em € 74 (setenta e quatro euros).

Lisboa, 19 de Março de 2003. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* — *António José Pimão* — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale*.

### Acórdão de 19 de Março de 2003.

#### Assunto:

*IRS. Deficiente. Atestado passado pela ARS. DL 202/96 de 23/10.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*I — No imposto relativo ao ano de 1995 não pode a Administração Fiscal recusar o atestado emitido pela Administração Regional de Saúde nos termos do DL 341/93, por competir a esta a avaliação da deficiência.*

*II — O DL 202/96 só é aplicável aos casos posteriores à sua publicação.*

Recurso n.º 25599. Recorrente: Leandro Parente Amaro; Recorridos: Fazenda Pública e outro; Relator: Ex.mo Juiz Cons. Dr. Vítor Meira.

Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Leandro Parente Amaro impugnou no Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância de Viana do Castelo a liquidação de IRS de 1995 em que não foi aceite a sua incapacidade permanente de 80,75% para poder usufruir do benefício previsto no artigo 44<sup>o</sup> do E.B.F.

Por sentença do M<sup>o</sup> Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente.

Tendo a Fazenda Pública recorrido da decisão para o Tribunal Central Administrativo foi por este concedido provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se a impugnação improcedente.

Invocando oposição de acórdãos recorreu o impugnante para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, apresentando com acórdão fundamento o proferido pelo Tribunal Central Administrativo no recurso n.º 2268/99 de 9 de Novembro de 1999, tendo sido julgado existir a invocada oposição de julgados.

Nas suas alegações o recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. No douto Acórdão, conclui-se que a AF tem legitimidade para exigir novo atestado que certifique a deficiência segundo o critério vigente a essa data.

2. No proc. n.º 2301/99, 2<sup>a</sup> Sec. do Cont. Tributário, por douto Acórdão foi decidido que quando o apuramento de factos relevantes exige juízos técnicos, emitidos em procedimentos próprios, por entidades com competência legal na matéria, cessa o poder de investigação da AF.

3. No proc. n.º 2268/99, 2<sup>a</sup> Sec. do Cont. Tributário, foi decidido por douto Acórdão que por incapacidades verificadas em avaliações anteriores, não podem ser recusados aos contribuintes os benefícios fiscais adquiridos antes da entrada em vigor da actual lei, porque se trata de direitos já adquiridos na sua esfera jurídica, resultam automaticamente da lei, desde que comprovadas pela entidade competente, enquanto esta o não revogar.

4. O douto Acórdão, embora com distinta fundamentação, deu provimento à tese do M<sup>o</sup>. Juiz «a quo», segundo a qual a AF podia solicitar novo atestado, com base na circular normativa n.º 22/DSO, de 15 de Dezembro de 95 da DGI.

5. No processo n.º 2270/99, 2<sup>a</sup> Sec. do Cont. Tributário, foi decidido por douto Acórdão que em matéria de benefícios fiscais vigora o princípio da legalidade, sendo absolutamente irrelevante o que as entidades administrativas entendam nessa matéria e, consequentemente, irrelevante será também qualquer critério de avaliação daqueles pressupostos, constante de circulares dos serviços da DGS ou DGCI se o mesmo não tiver cobertura legal.

A Fazenda Pública contra-alegou formulando a seguinte conclusão:

A doutrina do douto Acórdão recorrido é aquela que interpreta correctamente os artigos 25<sup>o</sup> e 80<sup>o</sup> do CIRS e 44<sup>o</sup> do EBF, devendo o presente recurso ser julgado improcedente, confirmando-se a decisão

de que, por os recorrentes não haverem apresentado perante a AF, a prova da sua incapacidade de acordo com as normas do DL n.º 202/96, não é atendível a deficiência invocada para efeitos fiscais, julgando-se improcedente a impugnação.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O acórdão recorrido deu como provados os seguintes factos:

1 - O(a) impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de IRS de 1995, dizendo-se aí portador(a) de uma deficiência de grau superior a 60%, e juntando atestado - emitido pela autoridade de saúde competente - com que pretendia fazer prova deste facto;

2 - A Direcção Distrital de Finanças de Viana do Castelo (DDF) notificou o(a) impugnante para apresentar atestado médico comprovativo do grau de deficiência invocado, emitido posteriormente a 20.12.95, não o tendo ele(a) feito, pelo que a DDF procedeu à "correção" dos elementos declarados, não o(a) considerando portador(a) da alegada deficiência, do que resultou a liquidação em causa;

3 - O atestado comprovativo do grau de deficiência do(a) impugnante é do teor de fls.

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

A questão controvertida reporta-se à aplicação ou não ao caso dos autos do DL 202/96 de 23 de Outubro que estabeleceu um regime de avaliação de incapacidades diverso do que antes existia para a atribuição de benefícios fiscais em sede de IRS aos contribuintes portadores de deficiência, estando em causa nos presentes autos o imposto relativo ao ano de 1995. Tal questão foi profundamente debatida neste Supremo Tribunal Administrativo, vindo a ser proferido acórdão votado e assinado por todos os juizes da Secção que entendemos ser de seguir. Nesse acórdão decidiu-se em síntese o seguinte:

1. A legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, desde que permanente, não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente.

2. Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos.

3. A administração fiscal não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante.

4. Até à entrada em vigor do DL 202/96, de 23/10, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo DL 341/93, de 30/9.

5. Os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica da incapacidade impõem-se à administração fiscal por força do princípio da unicidade da administração directa do Estado por ser a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva.

6. Só em relação aos particulares se pode falar da possibilidade de formação do caso decidido por falta de atempada impugnação administrativa e contenciosa do acto de avaliação da incapacidade.

7. Esse acto resulta de uma delegação por parte do legislador numa administração material de competências dispositivas (de verificação e comprovação) de uma outra administração material, ambas integrantes da administração directa da mesma pessoa colectiva - Estado.

8. O atestado médico emitido a coberto da TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade.

9. Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o n.º 2 do art.º 7º do DL 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.

Entendemos pois, face ao acórdão que temos vindo a referenciar, que nas declarações anteriores a 1996, como é o caso dos autos, não é aplicável a previsão do DL 202/96, tendo por isso a Administração Fiscal que aceitar a incapacidade nos termos certificados pelo atestado, não podendo por isso proceder o recurso.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido e julgar procedente a impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Março de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Mendes Pimentel* — *Lúcio Barbosa* — *Almeida Lopes* — *António Pimpão* — *Fonseca Limão* — *Alfredo Madureira* — *Baeta Queiroz* — *Ernâni Figueiredo* (vencido, consoante o que expus no acórdão de 25-X-00, proc. 25.070).

### Acórdão de 19 de Março de 2003.

#### Assunto:

*IRS. Benefício fiscal por deficiência. Lei aplicável. Exigência de novo atestado médico comprovativo da deficiência declarada.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Não é válido, para comprovar o direito ao benefício fiscal por parte de sujeito passivo deficiente, relativamente ao IRS do ano de 1996, um atestado médico emitido em 1995.*

2 — *É exigível a apresentação de um atestado médico emitido segundo os critérios do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, entrado em vigor em 30 de Novembro seguinte, por essa ser a legislação aplicável ao caso.*

Recurso n.º 26372. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Joaquim Alberto Gonçalves da Silva; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr.Baeta de Queiroz.

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo (STA), invocando oposição de acórdãos, do aresto da dita Secção do mesmo Tribunal que confirmou a sentença da 1.ª instância que julgara procedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano de 1996 deduzida por JOAQUIM ALBERTO GONÇALVES DA SILVA, residente em Esposende.

Aponta, como estando em oposição, o acórdão de 12 de Abril de 2002, proferido no recurso n.º 24737, da referida Secção de Contencioso Tributário deste STA.

1.2. Foi proferida decisão pelo relator do processo julgando existir a alegada oposição de acórdãos.

1.3. A recorrente extrai das suas alegações as conclusões seguintes:

“a)

Os benefícios fiscais têm de reportar-se à situação pessoal e familiar do contribuinte em 31 de Dezembro de cada ano civil.

b)

A prova exigida por lei para gozo do respectivo benefício fiscal deve ter em conta a data de 31 de Dezembro do ano anterior.

c)

O DL n.º 206/86, de 23.10, entrou em vigor em 30.11.86 por força do que à data de 31 de Dezembro de 1996 se encontravam fixados os critérios de avaliação de incapacidade para o ano de 1996 e anos subsequentes.

d)

Só a aplicação do DL n.º 206/86, de 23.10, a todos os processos de incapacidade salvaguarda o princípio constitucional da igualdade.

e)

É requisito essencial para que a incapacidade seja atendível relativamente ao IRS do ano de 1996 e anos subsequentes a apresentação pelo contribuinte perante a AF de prova da sua incapacidade de acordo com as normas do DL n.º 206/96.

Termos em que deverá o presente recurso ser considerado procedente, revogando-se o douto Acórdão recorrido por não ter feito a interpretação mais correcta da aplicação do Decreto-Lei n.º 206/96, de 23.10 - artigo 7.º, n.º 2), artigos 25.º e 80.º do CIRS e 44.º do EBF e acolhendo-se a interpretação consagrada no douto Acórdão de 05.12.2000, recurso n.º 4236/00 TCA, julgando-se improcedente a impugnação”.

1.4. O recorrido não contra-alega.

1.4. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, de acordo com a jurisprudência pacífica da Secção e do respectivo Pleno.

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

2. O acórdão recorrido fixou a seguinte factualidade:

1.

O(a) impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos para efeitos de liquidação do IRS de 1996, dizendo nela ser o seu cônjuge portador(a) de invalidez permanente superior a 60%, conforme atestado médico, conhecido da AF, do teor do de fls. 8, provindo aquela invalidez de hipovisão;

2.

A AF havia notificado o cônjuge do impugnante, nos termos do ofício de fls. 39, para apresentação de novo atestado médico, em face da alteração, por circular da DGS, dos critérios que teriam presidido à emissão daquele que conhecia;

3.

O(a) impugnante não fez a prova ali referida, tendo então a AF alterado os elementos por ele(a) declarados para 1996, do que resultou a liquidação que nos ocupa”.

3.1. A questão a dirimir, e que recebeu resposta divergente dos acórdãos em confronto, consiste em saber se, relativamente ao IRS do ano de 1996, e para efeitos do benefício fiscal a que se referem os artigos 25.º e 80.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), a Administração Fiscal podia ou não deixar de atender a atestado médico emitido pela autoridade de saúde concelha, no decurso do ano de 1995, certificando um grau de incapacidade de carácter permanente superior a 60%.

Sobre a matéria a decidir tem sido maioritário o entendimento da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal, no sentido de afirmar que a Administração podia desconsiderar tais atestados, e exigir novos, passados já de acordo com os critérios insíntos no Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro. E, se assim é na Secção, no respectivo Pleno tal orientação tem, mesmo, sido uniforme: vejam-se os acórdãos de 27 de Junho de 2001, no recurso n.º 25693, 26 de Setembro de 2001, no recurso n.º 25801, 6 de Março de 2002, nos recursos n.ºs. 26011, 26169 e 25635, e 19 de Junho de 2002, nos recursos n.ºs 26273, 26302, 26673 e 26732.

Porque assim é, e porque não vêm, agora, aduzidos novos argumentos, de força tal que nos levem a arrear caminho, limitar-nos-emos a seguir o que na referida jurisprudência tem sido afirmado, acompanhando, designadamente, o acórdão de 19 de Junho de 2002, no recurso n.º 26302, do qual foi relator o mesmo do presente.

3.2. De acordo com a matéria de facto dada por provada pelo acórdão recorrido, o impugnante, agora recorrido, apresentou à Administração Fiscal, com a declaração de IRS do ano de 1996, um atestado emitido em 20 de Novembro de 1995 pela autoridade de saúde regional, certificando sofrer o seu cônjuge de deficiência que, de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, lhe confere um grau de incapacidade de 80,8%. Pretendia com isso o recorrido que fossem atendidos, na liquidação, os benefícios fiscais concedidos pela lei aos deficientes.

Prescreve a Lei n.º 9/89, de 2 de Maio, que “o sistema fiscal deve consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade”, visando, assim, impor a concretização, no âmbito fiscal, dos direitos e garantias constitucionalmente conferidos aos deficientes. Nesta mesma linha de actuação, o EBF estabeleceu, no seu artigo 44.º n.º 1, uma isenção de tributação em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares de metade de determinados rendimentos dos deficientes; o CIRS beneficia-os com um limite à dedução superior à comum aos rendimentos do trabalho dependente (artigo 25.º n.º 3) e com um limite mais elevado de dedução à colecta (artigo 80.º n.º 6). O EBF diz-nos, no artigo 44.º n.º 4, que é deficiente “aquele que apresente um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60%”, expressão que, *mutatis mutandis*, é repetida pelo CIRS nos referidos artigos 25.º n.º 3 e 80.º n.º 6.

A Administração Fiscal, considerando que a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos a considerar era a vigente em 31 de Dezembro de 1996, e na falta de prova de que se mantinha, com referência a essa data, e à luz dos critérios legais contemporâneos, a incapacidade certificada pelo atestado que lhe fora entregue, procedeu à alteração dos elementos declarados, liquidando o imposto sem considerar aquele benefício.

3.3. A legislação vigente em 1995, ano em que foi emitido o atestado médico apresentado pelo recorrido para comprovar a incapacidade relevante em termos fiscais, era omissa quanto aos critérios de avaliação da incapacidade e às entidades a quem incumbia a respectiva verificação.

Entendia, então, a Administração Fiscal, que a avaliação era feita pelas autoridades de saúde, de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, ainda que a sua inicial vocação nada tenha a ver com o domínio fiscal, mas com a reparação dos danos emergentes dos acidentes de trabalho e das doenças profissionais, servindo o atestado por elas emitido de comprovante.

Coerentemente com o que se vem expondo, a Administração Fiscal não discute, no presente caso, que seja às autoridades de saúde que cabe atestar o grau de incapacidade de que sofrem os sujeitos passivos de IRS. O que pretende é prova dessa incapacidade, com referência ao último dia do ano a que respeita o imposto, e à luz do critério que se sucedeu ao que era usado ao tempo da emissão do atestado junto pelo recorrido.

Na verdade, o Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, que entrou em vigor em 30 de Novembro seguinte, impôs um novo critério para avaliação das incapacidades fiscalmente relevantes, designadamente, ao estabelecer que a incapacidade atendível não é a natural, mas a residual, isto é, a que subsista após a correcção possível por quaisquer meios, próteses, ortóteses ou outros.

Este diploma, que não dispõe, directamente, sobre benefícios fiscais, "estabelece o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência (...) para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei (...)" destinados àqueles que, "por motivo de perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições da capacidade, pode estar considerada em situações de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais, tendo em conta a idade, o sexo e os factores sócio-culturais dominantes" - do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 9/89, de 2 de Maio.

Neste decreto-lei se confirma o anterior e já falado entendimento da Administração Fiscal, segundo o qual a avaliação da incapacidade de pessoas com deficiência não pode ser feita por apelo a outra tabela de referência que não a Tabela Nacional de Incapacidades, reconhecendo-se a conveniência de adequar a sua utilização a um fim que não foi aquele que a inspirou, adoptando procedimentos ajustados ao fim em vista.

O diploma, que é inovador e não interpretativo, entrou em vigor em 30 de Novembro de 1996, mas aplica-se "aos processos em curso", nisto se esgotando a sua força retroactiva - artigo 7.º. Os "processos" referidos no seu artigo 7.º n.º 2 não são outros que não os de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência, independentemente do uso que, posteriormente, seja dado à certificação do grau de inca-

pacidade, e das consequências que em outros processos, designadamente, fiscais, dela devam retirar-se. O diploma vale, pois, para os processos avaliativos de incapacidade futuros, bem como para os que estejam em curso, ou seja, aqueles em que ainda haja que proceder à fixação de incapacidade. Mas não para aqueles em que a incapacidade esteja validamente fixada pelas regras procedimentais anteriormente vigentes. Nem para os procedimentos fiscais, ou outros, em que hajam de ser retiradas consequências da incapacidade atribuída.

Aplica-se, todavia, ao nosso caso, em que se trata do IRS de 1996 e, portanto, de verificar o preenchimento dos pressupostos de que depende o direito ao benefício relativamente aos rendimentos havidos nesse ano, designadamente, na parte em que dele resulta que, para fixação do grau de incapacidade relevante para efeitos fiscais, só vale a disfunção residual.

O que quer dizer que a Administração Fiscal, ao apreciar a situação do recorrido, com referência ao ano de 1996, estava obrigada a fazê-lo, no tocante à declarada deficiência e correspondente benefício fiscal, de acordo com o Decreto-Lei n.º 202/96, sem que tal envolva a sua aplicação retroactiva.

É que o IRS é um imposto de periodicidade anual - vd. os artigos 57.º, 21.º e 79.º do CIRS -, e o reporte à data da verificação dos respectivos pressupostos remete necessariamente para o último dia de cada ano civil, por ser a dessa data a situação pessoal do sujeito passivo relevante para efeitos de IRS; razão por que o benefício fiscal não pode deixar de se referir, também, a cada ano civil.

Nem se diga que o facto de só relevarem as incapacidades ditas "permanentes" faz com que, uma vez certificada a incapacidade, o fique para todo o sempre. A expressão "permanente" é, apenas, o oposto de "temporária", mas não significa "irreversível", não quer dizer que o portador de incapacidade permanente a tenha que suportar para toda a vida. Tal é incompatível, desde logo, com os avanços permanentes das ciências médicas, designadamente, da cirurgia, que fazem com que o que hoje parece irremediável não o seja amanhã. Por isso, a incapacidade relevante para efeitos fiscais não fica para sempre demonstrada com a apresentação de um atestado que a certifique em determinada data. Reportando-se o direito ao benefício fiscal à data da verificação dos respectivos pressupostos, como estabelece o artigo 11.º do EBF, a alteração legal desses pressupostos implica que seja comprovada essa verificação, à luz do quadro legal aplicável, não servindo a dita comprovação, se feita à luz de critério legal não vigente.

A Administração Fiscal pode, pois, mesmo que tenha, em anos anteriores, considerado o benefício fiscal resultante da incapacidade do sujeito passivo, exigir dele que comprove que a situação anterior se mantém, verificando se continuam a convergir, relativamente a cada ano, os pressupostos de que depende o direito ao benefício fiscal.

Claramente o pode e, mais, deve fazer, quando o legislador altere os critérios de avaliação da incapacidade. De outro modo, poderia estar a considerar um benefício fiscal não previsto na lei em vigor ao tempo, por o beneficiário não preencher os pressupostos legais exigidos. Como pode ser o nosso caso, em que o atestado foi emitido segundo critérios que não são os do Decreto-Lei n.º 202/96, já que foi emitido muito antes da sua publicação.

Por outro lado, a declaração de rendimentos para efeitos de IRS é apresentada no ano seguinte àquele a que tais rendimentos se referem, sendo então que o sujeito passivo deve invocar a incapacidade fiscalmente relevante em sede do imposto, provando-a, se for caso disso, com referência ao último dia do ano a que se refere a declaração, e não com referência a um ano pretérito - cfr. o artigo 14.º n.º 1 do EBF.

Procedem, deste modo, as conclusões das alegações de recurso, não podendo manter-se o acórdão recorrido, que em sentido oposto decidiu, e impondo-se desfazer a oposição existente entre ele e o acórdão fundamento atribuindo prevalência à solução adoptada por este último.

4. Termos em que acordam, em Pleno, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando o acórdão recorrido, em consequência do que revogada fica sentença que julgou procedente a impugnação judicial, declarando-se, antes, a sua improcedência, e mantendo-se o acto de liquidação impugnado.

Sem custas neste STA, suportando o impugnante as que forem devidas na 1.ª instância.

Lisboa, 19 de Março de 2003. — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* (relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *Vítor Manuel Marques Meira* — *João Plácido Fonseca Limão* — *António José Pimpão* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido, pois foi violado o princípio da confiança no caso resolvido pela autoridade de saúde) — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* (vencido).

#### Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor - cfr. art.º 7.º - e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais - cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

#### Acórdão de 19 de Março de 2003.

Recurso n.º 26608/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Modelo Continente Hipermercados SA; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Nos presentes autos de recurso por oposição de acórdãos, foi proferido o despacho de fls. 121 a declarar não haver oposição de acórdãos pelo facto de ambos não terem sido proferidos no domínio da mesma legislação.

Deste despacho a Fazenda reclamou para a conferência (fls. 125 e ss.) sustentando estar em causa a mesma legislação - art.º 24.º do C.P.T.

A recorrida sustentou o despacho.

Cumpra decidir.

O acórdão fundamento baseou-se numa situação de facto ocorrida antes de entrar em vigor o art.º 24.º do C.P.T. Nessa altura apenas era relevante o erro de facto imputável ao Fisco - art.º 86.º CIRS.

O acórdão fundamento baseou-se no art.º 24.º C.P.T., em que qualquer erro imputável ao Fisco é relevante.

Assim, ambos os acórdãos não foram proferidos no domínio da mesma legislação, pelo que acordam neste STA em indeferir a reclamação da Fazenda.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Março de 2003. — *José Joaquim Almeida Lopes* (relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa*.

#### Acórdão de 19 de Março de 2003.

##### Assunto:

*IRS 1998. Hipovisão — comprovação.*

##### Doutrina que dimana da decisão:

*Para efeitos de IRS relativo ao ano de 1998, a hipovisão relevante em termos do benefício fiscal previsto nos artigos 44.º do EBF e 25.º e 80.º do CIRS tem de ser comprovada através de atestado médico emitido em consonância com o DL n.º 202/96, de 23.X, apontando para grau de incapacidade igual ou superior a 60% após a aplicação de meios de correção ou compensação.*

Recurso n.º 26.727. Recorrentes: Heliodoro de Oliveira da Silva Roque e mulher; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Mendes Pimentel (por vencimento).

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA:

Heliodoro de Oliveira da Silva Roque e mulher, Maria Cristina Pinto Brás Roque, residentes na Rua de S. José, 92, 3.º Esq. — Viana

do Castelo, inconformados com o acórdão do TCA de fls. 133-148 que confirmou sentença do TT de 1ª Instância de Viana do Castelo que só em parte julgou procedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação n.º 5320034747, de 18.II.98, relativa ao IRS de 1998, dela interpuseram recurso para esta formação, para tanto invocando oposição do mesmo aresto — proferido em último grau de jurisdição — com o proferido por tal Tribunal Superior no processo n.º 1874/99, em 18.I.2000.

Com o requerimento de interposição do recurso, a fls. 151, logo juntaram fotocópia certificada do falado acórdão fundamento - fls. 153-169.

Notificados do despacho de admissão do recurso, a fls. 170, vieram a apresentar alegação tendente à demonstração da alegada oposição de acórdãos — fls. 173-179.

Não surgiu pertinente contra-alegação.

Subindo os autos a este STA, a distinta PGA emitiu parecer no sentido da ocorrência dos pressupostos do recurso, por isso que opinou o prosseguimento do mesmo.

O Exmo Relator primitivo considerou, a fls. 183, manifesta a alegada oposição de acórdãos, em consequência determinando o prosseguimento do recurso.

A alegação dos recorrentes sobre a questão de fundo culmina com as seguintes conclusões:

I. Na solução do caso dos autos haverá de ter-se em conta que se está perante normas (arts. 25º/3 e 80º/6 do CIRS e 44º do EBF) sujeitas ao princípio constitucional da legalidade tributária de reserva de lei formal, o que implica que nesta matéria a competência para a definição dos pressupostos dos benefícios fiscais cabe à Assembleia da República ou ao Governo mediante a respectiva autorização legislativa — arts. 106º/2, 168º/l,i) e 2 da CRP, sendo que, por isso, todo o critério de decisão tem, necessariamente, de constar da lei fiscal, não sendo admissível que seja a Administração a definir quaisquer dos seus elementos caracterizantes, sob pena de inconstitucionalidade material;

II. A própria Administração Fiscal (AF) nunca questionou a competência da autoridade de saúde que emitiu o atestado apresentado pelos recorrentes, tendo sido ela própria a estabelecer quem tinha competência para o efeito, através da circular n.º 28/90, de 22.06, da DGCI, tal como não apontou ao atestado apresentado qualquer vício formal ou substancial susceptível de afectar a sua força probatória ou sequer questionou que o atestado não respeitasse a lei vigente à data da respectiva avaliação, ou seja, a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL. 341/93, de 30.09;

III. A AF apenas entendeu que o atestado emitido foi-o supostamente segundo determinado critério de avaliação, não coincidente com o critério que ela própria entendeu que deveria ter sido seguido pela autoridade de saúde;

IV. Na ausência de lei específica para a avaliação de incapacidade para efeitos de acesso aos benefícios fiscais, a solução seguida, que jamais alguém questionou, foi o recurso à TNI aprovada pelo DL. 341/93, de 30.09, muito embora tivesse sido criada para efeitos do cálculo de incapacidades e reparação de danos emergentes de acidentes de trabalho e doenças profissionais, sendo que é a própria unidade do sistema jurídico que reclama o recurso à mesma, perante a omissão das normas da lei tributária quanto ao critério de definição concreta da deficiência fiscalmente relevante para o fim em vista;

V. Face ao comportamento descrito nas conclusões anteriores, a AF não podia deixar de ter por verificado o pressuposto de que depende o reconhecimento do benefício fiscal em causa, sendo obrigada, por isso, a actuar em conformidade com esse facto, e estando impedida;

VI. Actuando como actuou, a AF agiu como se lhe coubesse, a ela própria, definir o critério legal de verificação de incapacidade, impondo-o à própria autoridade de saúde competente, extravasando, manifestamente, dos poderes e competência que tem;

VII. A entrada em vigor do DL. 202/96, de 23.10 em nada alterou este estado de coisas;

VIII. Este diploma é inovador e não meramente interpretativo, entrou em vigor em 30 de Novembro de 1996 e o próprio legislador logo tratou de fixar o âmbito e grau da sua retroactividade no seu art. 7º, pelo que, tudo quanto vá para além desse grau — aplicação aos processos de avaliação de incapacidade (e não quaisquer outros) pendentes —, é ilegal, por violação manifestado princípio geral do *tempus regit actum* consagrado no art. 12º do C.Civil;

IX. Tal diploma não anulou as avaliações feitas anteriormente à sua vigência nem veio consagrar qualquer obrigatoriedade da sua confirmação, como seria de esperar se a intenção do legislador fosse a de que o diploma deveria abranger as avaliações anteriormente feitas;

X. Os recorrentes já tinham feito a prova da sua incapacidade permanente superior a 60% perante a AF, não tendo, por isso, que fazer nova prova da sua incapacidade;

XI. À data em que entrou em vigor o DI. n.º 202/96, já havia nascido na esfera jurídica dos recorrentes o direito ao benefício fiscal em causa nos autos, porque já se encontrava comprovada a facticidade descrita na hipótese legal (a incapacidade permanente igual ou superior a 60%) pelo atestado médico respectivo, passado pela entidade competente, no domínio da lei vigente e de acordo com esta;

XII. A aplicação dos critérios do DL. 202/96 ao caso dos autos implicaria, pois, a aplicação retroactiva do mesmo, como tal, de forma ilegal;

XIII. A exigência de novos atestados médicos resultaria na revogação ou anulação de um direito já adquirido pelos recorrentes;

XIV. Como vem decidindo este Venerando Tribunal, ainda que o direito ao benefício fiscal em causa tenha por fonte ou causa a lei e não o referido acto de avaliação, este integra ainda o processo constitutivo do referido direito, pois configura uma pronúncia pericial indispensável e determinante da verificação do facto constitutivo, sem a qual o titular do direito, não fica constituído naquele e não o poderá exercer, não se tratando, assim, de um mero acto instrumental, sem valoração própria;

XV. O acto de avaliação goza de autonomia relativamente ao acto tributário de liquidação, pela distinta natureza dos elementos normativos que visa concretizar, o que não exclui uma relação de prejudicialidade, pelos efeitos modificativos que pode produzir naquele, sendo que a actividade posterior exigida ao titular do direito para que ele se torne eficaz é que já não se situa no campo da constituição do direito, mas sim no campo do seu exercício, não havendo que confundir os requisitos de constituição de um direito com os requisitos da sua eficácia;

XVI. A AF está sujeita ao princípio da legalidade, devendo inteira obediência à Constituição e à lei, não podendo desconhecer e des-

respeitar o valor e limites do caso decidido ou caso resolvido, pondo em causa, em qualquer momento, a estabilidade dos actos administrativos e valores fundamentais do Direito como são a Certeza e a Segurança;

XVII. O exame e atestação de uma certa incapacidade permanente concreta, em face do acto tributário subsequente praticado pela Administração Fiscal constitui um acto autónomo que, em direito tributário, é um acto prejudicial em sentido técnico;

XVIII. A AF não tem competência em matéria de saúde, não estando o atestado médico passado pela entidade competente sujeito à livre apreciação daquela;

XIX. Com o requerimento feito pelo interessado à autoridade de saúde inicia-se um procedimento administrativo, no qual tem lugar uma prova pericial e que culmina com um acto administrativo praticado pela autoridade de saúde, de posse do qual o contribuinte vai reivindicar o seu direito junto da AF;

XX. O acto da autoridade de saúde, como acto prejudicial que é, pertencendo a outra autoridade diferente da autoridade fiscal, precedendo o acto tributário, implica que quem pratica este deve conformar-se com a decisão dada pela autoridade de saúde, dado o carácter técnico das questões ou interesses em causa, devendo impugná-lo contenciosamente, no caso de entender que o mesmo padece de invalidez, por se tratar de acto susceptível de impugnação judicial directa, independente do acto prejudicado, sob pena de preclusão do respectivo conhecimento;

XXI. Se o acto prejudicial é estranho à Administração Fiscal, cabe recurso contencioso do mesmo para os Tribunais Administrativos;

XXII. No caso, nem a AF nem ninguém impugnou contenciosamente o referido acto prejudicial no prazo legal, nem ninguém o revogou ou arguiu de falso, pelo que o mesmo se firmou na ordem jurídica como um caso decidido ou caso resolvido, com valor de caso julgado, estando a AF legalmente obrigada a respeitá-lo integralmente;

XXIII. O acto da entidade de saúde, como acto administrativo que é, goza da presunção de verdade e de legalidade, sendo obrigatório, quer para os particulares, quer para a Administração, pelo que de modo algum poderia a AF, sem sindicá-lo, destruir essa presunção;

XXIV. O art. 14º/7 do CIRS não tem aplicação na situação dos autos;

XXV. O preceito em causa, ao integrar as regras de incidência do CIRS, nunca terá aplicação aos rendimentos respeitantes aos benefícios fiscais, dado que estes são rendimentos isentos nos termos do EBF, os quais, por via disso, passam à margem das regras de incidência (reais e pessoais) estabelecidas no CIRS;

XXVI. Relativamente aos rendimentos objecto de benefícios fiscais não pode legitimamente falar-se em rendimentos relevantes para efeitos de tributação, já que estamos perante uma isenção estabelecida, não pelo CIRS, mas antes por um diploma específico (o EBF);

XXVII. Não havendo no CIRS qualquer norma que subtraia os benefícios fiscais às regras de incidência, estas regras já não os podem abarcar, sob pena de passarem a ser relevantes para efeitos de tributação, passando a ser tidos em linha de conta no apuramento do IRS, o que configuraria evidente ilegalidade, sendo, assim, manifesto que o benefício fiscal em causa passa à margem das regras de incidência do IRS e, como tal, não é relevante para efeitos de tributação;

XXVIII. Os benefícios fiscais são desagravantes excepcionais que se traduzem em medidas derogatórias das regras normais do sistema fiscal estabelecido no CIRS, ou seja, são excepções às regras normais de incidência;

XXIX. É através destes mecanismos que determinadas realidades, em princípio objecto de tributação, acabam por ficar total ou parcialmente fora da incidência do imposto;

XXX. Não faria sequer sentido que medidas impeditivas de tributação-regra — entendida esta como o conjunto de normas ou parâmetros estruturais necessários à aplicação de um imposto —, criadas em obediência a princípios, com regras de atribuição e reconhecimento administrativo elencados no EBF, viessem a integrar as regras de incidência do CIRS, quando neste diploma não existe qualquer mecanismo para a sua retirada, com vista ao cálculo do imposto;

XXXI. O sistema de tributação regra constitui o conjunto de normas ou parâmetros estruturais que são necessários à aplicação de um imposto;

XXXII. No caso do CIRS, tais parâmetros são, entre outras, as regras de incidência, a anualidade da tributação, a noção de agregado familiar, a determinação dos sujeitos passivos do imposto, etc;

XXXIII. Ora, os benefícios fiscais opõem-se à aplicação do sistema de tributação regra, enquanto factos impeditivos do nascimento da obrigação tributária, com o seu conteúdo normal, surgindo como instrumento de política fiscal prosseguindo finalidades diversas das que presidem ao sistema de tributação regra, caracterizando-se, por isso, pela sua natureza excepcional.

XXXIV. Os benefícios fiscais decorrentes da situação de invalidez permanente superior a 60% não se esgotam no IRS através de isenções, antes se reflectindo em vários impostos e medidas, nomeadamente, na extensão aos respectivos portadores do regime das contas "poupança-reformado" e no que respeita ao Imposto sobre Veículos ao contrário daquilo que vem afirmado no douto Acórdão recorrido, sendo que, nessa matéria, não há sequer qualquer anualidade a respeitar, não existe norma idêntica à do art. 14º/7 do CIRS e não se saberia nunca como aplicar tese semelhante à acolhida no douto Acórdão recorrido no que respeita a esse regime de contas poupança-reformado e Imposto sobre Veículos.

XXXV. A "situação pessoal e familiar" de que fala a norma do art. 14º/7 do CIRS tem apenas a ver com aquela que consta dos primeiros números do mesmo preceito — n.ºs. 1 a 4 —, ou seja, com o estado civil dos membros do agregado familiar (situação pessoal) e a sua quantificação (situação familiar), se se preferir, com os aspectos relevantes para efeitos de tributação, e isto sempre associado ao conceito de sujeito passivo de IRS estabelecido no normativo de incidência pessoal ou subjectiva que constitui o preceito, de modo algum sendo legítimo o entendimento de que tal norma englobaria as situações de deficiência que sejam portadores esses mesmos sujeitos passivos.

XXXVI. O entendimento constante das conclusões XXIV a XXXV é, de resto, expresso pela própria AF, através do ofício circulado n.º. 6429, de 12.11.96, da DGCI, publicado no *O Informador Fiscal*, 1.ª Série, Dezembro, 1.ª quinzena/96, pág. 538.

XXXVII. A AF não adoptou um procedimento generalizado, uniforme e igual em relação à totalidade dos contribuintes, antes tendo investido apenas em relação aos contribuintes de Viana do Castelo e de Braga e, mesmo assim, apenas em relação àqueles que adquiriram

o benefício fiscal referido nos autos posteriormente a 1994, alheando-se do resto do País e dos contribuintes que adquiriram o mesmo benefício anteriormente a 1994, o que constitui manifesta violação do princípio da igualdade.

XXXVIII. O acto impugnado, com o sentido e alcance que lhe é dado no duto Acórdão recorrido constitui flagrante violação do princípio da confiança e da protecção das expectativas dos cidadãos.

XXXIX. Ao actuar como actuou relativamente ao ano de 1994, a AF criou a inúmeros contribuintes a quem expressamente reconheceu o direito ao benefício fiscal em causa e a quem, em consequência, devolveu oficiosamente, sem nada questionar, uma parte do imposto que haviam pago, a expectativa séria na manutenção de tal benefício nos anos seguintes, em função do que muitos adquiriram habitação própria com um juro altamente bonificado e que, na grande maioria dos casos, a taxa de juro normal seria insuportável, vindo-se agora na situação de serem eles a pagar com os pretensos erros da AF, com as mudanças de critério e com a violação do princípio referido na conclusão anterior.

XL. Salvo o devido respeito, foram violadas, entre outras, as disposições dos arts. 10º/1, 11º, 12º/4 e 44º do EBF, 14º/1,2,3,4,5 e 7, 25º e 80º do CIRS, 13º, 106º/2, 168º/1,i) e 2 e 266º/2 da CRP, 16º, 17º/a) e b) e 144º/1 do CPT e 7º/1 e 2 do DL 202/96, de 23.10.

Contra-alegando, a Fazenda Pública conclui:

”A doutrina do duto acórdão recorrido, aliás no sentido de jurisprudência firmada do Venerando STA, é aquela que interpreta correctamente os artigos 25º e 80º do CIRS e 44º do EBF, devendo o presente recurso ser julgado improcedente, confirmando-se a decisão de que, por os recorrentes não haverem apresentado, perante a AF, a prova da sua incapacidade de acordo com as normas do DL n.º 202/96, não é atendível, relativamente ao IRS de 1996, a deficiência invocada para efeitos fiscais, julgando-se improcedente a impugnação.”

A EMMP também entende que deve ser negado provimento ao recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Quanto à questão preliminar da existência dos pressupostos específicos do recurso, nada há a acrescentar ao que, a respeito, se decidiu no atinente despacho de fls. 183, sendo evidentes quer a similitude factual relevante, quer a identidade da questão fundamental de direito e certificado estando o trânsito em julgado do acórdão fundamento (v. fls. 153, item 2).

Reafirma-se, portanto, a existência da invocada oposição de acórdãos.

A questão decidenda é a de saber se, relativamente à liquidação do IRS do ano de 1996 e para efeitos do benefício fiscal previsto nos arts. 25º e 80º do CIRS e 44º do EBF, podia, ou não, a Administração Fiscal (AF) deixar de considerar os atestados médicos emitidos pela autoridade de saúde concelhia donde resulta terem os recorrentes um grau de incapacidade de carácter permanente superior a 60%, sendo tais atestados emitidos anteriormente ao novo critério de avaliação constante da circular normativa n.º 22/DSO, de 15.12.95, da DGS e anteriormente à entrada em vigor do DL 202/96, de 23.10, e, consequentemente, se a liquidação do referido imposto feita pela

AF sem ter em consideração o grau de deficiência constante dos referidos atestados enfermava, ou não, de ilegalidade.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

a) Os impugnantes apresentaram em devido tempo a sua declaração de IRS de 1996.

b) Nela fizeram constar que possuíam uma incapacidade permanente superior a 60%, para efeitos do disposto no artigo 44º do EBF.

c) Pelo DDF de Viana do Castelo foram proferidos os despachos cujas cópias se encontram a fls. 37 e 38.

d) Estes despachos foram notificados aos impugnantes.

e) Na sequência, foi efectuada a liquidação cuja nota demonstrativa consta de fls. 36 dos autos.

f) Como comprovativo da incapacidade permanente que alegaram, juntaram os impugnantes os atestados médicos que constituem fls. 36 e 37 dos autos.

g) Na sequência de notificação que lhes foi feita para fazerem prova da sua incapacidade à luz dos critérios vigentes em 31.XII.96, os impugnantes apresentaram declarações emitidas em 11.IV.1997, nas quais se declarava que os atestados emitidos em 12.VI.95 e 14.VI.95 pela autoridade de saúde do concelho de Viana do Castelo mantinham a sua validade, visto não ter sido revogado tal acto administrativo.

Temos, pois, que os ora recorrentes, com atestados médicos emitidos em Junho de 1995, pela autoridade de saúde concelhia, certificando sofrerem de deficiência que, de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30/IX, lhes confere um grau de incapacidade de 68% (Heliodoro) e 80,75% (Maria Cristina), pretenderam lhes fossem atendidos na liquidação os benefícios fiscais concedidos pela lei aos deficientes.

Exposta a materialidade disponível, cabe notar que problemática absolutamente idêntica à colocada no presente recurso foi enfrentada por esta formação nos acórdãos tirados nos processos n.ºs 25 693, 25 801, 25 536, 25 714 e 25 978, em 27.VI.01, 20.IX.01, seis de Março e 19 de Junho últimos, respectivamente, nele se concluindo pela legalidade da recusa, por banda da Administração Fiscal, de atestado médico emitido em data anterior à vigência do DL n.º 202/96, de 23.X, por isso que o mesmo não revela o grau de deficiência oftalmológica após aplicação de meios de correcção ou compensação.

Lê-se no último dos sobreditos arestos:

”Constitui pressuposto do direito aos benefícios fiscais em causa que o sujeito passivo tenha um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente igual ou superior a 60%.

Ora, se antes e face à inexistência de normas específicas para a avaliação de incapacidade fiscalmente relevante, a administração de saúde a quem competia determinar esse grau de incapacidade tinha de recorrer à Tabela Nacional de Incapacidades, tabela esta que tinha sido perspectivada para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais, de forma a possibilitar alguma uniformização valorativa a nível nacional, segundo as palavras do próprio legislador no proémio do DL n.º 202/96, de 23/10,... — entendeu o legislador deste último diploma ”estabelecer o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência, tal como definido no artigo 2º da Lei n.º 9/89, de 2 de Maio, para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei para facilitar a sua plena participação na comunidade.”



E de entre as regras que este diploma estabeleceu, tendo em vista a realização do escopo enunciado, a observar na determinação do valor final da incapacidade, conta-se a afirmada na al. e) do n.º 5 do seu Anexo I, que tem por epígrafe Instruções Gerais, que é do seguinte teor:

*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 deve ser correspondente à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na Tabela.*

...  
Quer dizer, o legislador do DL 202/96 privilegiou como critério geral relevante de determinação da incapacidade, para os efeitos mencionados no seu art.º 1º, apenas a incapacidade residual após a aplicação de próteses e ortóteses.

Ao adoptar este critério, o legislador deste diploma não desrespeitou o princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal da AR (arts. 106º, 2, e 168º, n.º 1, al. j), da CRP, nas versões ao tempo). E não o desrespeitou porque o legislador do DL n.º 202/96 não interferiu na definição dos pressupostos legais constitutivos de tais benefícios que o CIRS e o EBF estabeleciam, pois estes continuaram a ser os mesmos: “sujeito passivo cujo grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 60%.” O diploma limitou-se a estabelecer um critério geral e abstracto, por ele considerado mais adequado, quer para surpreender a incapacidade fiscalmente relevante, de um ponto de vista técnico-científico, quer para dar cumprimento ao princípio da igualdade na aplicação da lei, em substituição de um outro critério técnico que anteriormente lhe apontava para o mesmo efeito, que a entidade materialmente competente para quem a norma de isenção remetia a avaliação da incapacidade fiscalmente relevante - a administração de saúde — deveria seguir nessa tarefa. Sendo assim, o bloco da legalidade tributária continua a ser o mesmo, só tendo mudado o bloco de juridicidade (legalidade) da actuação técnica dos serviços competentes de saúde.

...  
Sendo a situação pessoal fiscalmente relevante a existente em 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto e respeitando a incapacidade do sujeito passivo exactamente a essa situação pessoal no âmbito da deficiência, terá de ser à situação que então se verificar neste domínio que se terá de atender para aferir do direito do contribuinte aos benefícios fiscais que vão assim delimitar negativamente o efeito jurídico omnicompreensivo que decorreria da verificação dos factos tributários.

Deste modo será também à lei que então estiver em vigor que estabeleça o regime e os critérios técnico-científicos de determinação da natureza e grau da incapacidade relevada na lei fiscal como pressuposto do direito aos benefícios fiscais que deve atender-se.

Não estamos assim perante qualquer aplicação retroactiva do DL n.º 202/96, de 23/10, mas antes defronte de uma aplicação da lei para o futuro, de uma eficácia prospectiva da lei, de acordo com o princípio geral de direito decorrente do princípio democrático e da tutela da confiança, ínsitos no princípio assumido pela nossa Lei Fundamental do Estado de Direito Democrático (art.º 2º da CRP), afirmado, entre o mais, no art.º 12º do CPCivil e no art.º 12º da Lei Geral Tributária.

Ao contrário do defendido pelo recorrente, não poderá falar-se da existência de qualquer efeito jurídico consolidado na Ordem Jurídica, consubstanciado numa definição irrevogável de uma certa incapacidade, com determinada natureza e determinado grau.

E não poderá falar-se porque, como já se disse, a questão da relevância que a incapacidade possa alcançar no domínio tributário apenas se pode colocar, à face das normas que instituem os respectivos benefícios, quando pela ocorrência dos factos tributários haja de ser convocada a aplicação de norma que impeça ou atenuar o âmbito dos efeitos constitutivos da obrigação tributária que a lei faz deles emergir. É a esse momento, que há que reportar a existência dos pressupostos da norma concedente do benefício.

Apelar à determinação da incapacidade feita anteriormente com o recurso a critérios jurídicos técnico-científico que entretanto foram abandonados pelo legislador apenas seria juridicamente admissível se a lei prevísse a aplicação ultra-activa do regime anterior ao abrigo do qual o exame de avaliação da incapacidade foi feito.

Ora, não existe norma que tenha determinado esta eficácia ultra-activa dos critérios de aferição da incapacidade fiscalmente relevante, pelo que vale a regra geral.

Por outro lado, nem sequer a natureza dos benefícios em causa demanda o respeito pela definição que a administração de saúde haja feito da incapacidade e da sua natureza, e grau, com aplicação dos critérios técnicos vigentes à data do exame. Na verdade, estando a verificação dos seus pressupostos reportada, de acordo com a lei que os prevê, à data dos factos tributários em cuja modelação de efeitos interferem negativa ente, aliás, em consonância com a sua natureza pura e estrutural, só então poderá pôr-se a questão do direito a eles.

...  
Segundo o prescrito no n.º 1 do art.º 119º do CIRS, a administração fiscal pode exigir aos sujeitos passivos do IRS a apresentação de documentos comprovativos dos factos ou situações afirmados nas suas declarações, entre elas se contando a relativa ao grau e natureza da incapacidade susceptível de ser valorada fiscalmente.

...  
Assim, quando os contribuintes não demonstrem, através de atestado médico (ou documento equivalente, para o caso das juntas de saúde dos ramos das FA e da PSP e das juntas médicas da GNR — art.º 2º, n.º 1, do DL 202/96), haver a incapacidade declarada sido avaliada de acordo com os critérios vigentes à data em que, segundo no tipo de imposto, se define a situação tributária concreta dos contribuintes — no tipo em causa, 31 de Dezembro — não pode a administração fiscal considerar como demonstrada a incapacidade declarada.”

Ora, não se perfilando argumentação susceptível de contrariar tal reafirmação bem recente do entendimento deste Pleno na matéria *sub judicio*, mantemo-lo, tendo sobremaneira em mente o estatuído no artigo 8º do Código Civil.

Destarte, atento tudo o exposto, acorda-se negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido e julgando-se improcedente esta impugnação judicial.

Custas pelos recorrentes, fixando-se a taxa de justiça em € 300 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 19 de Março de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator por vencimento e sorteio) — *Ernâni Figueiredo* — *Brandão de Pinho* — An-

tónio Pimpão — Lúcio Barbosa — Baeta Queiroz — Vítor Meira — Fonseca Limão — Alfredo Madureira (vencido) — Almeida Lopes (vencido, pois houve violação do princípio da confiança na decisão da autoridade de saúde, que é caso resolvido).

#### Voto de vencido

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor — cfr. art.º 7º — e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais — cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira*

### Acórdão de 7 de Maio de 2003.

#### Assunto:

*Oposição de julgados. Decisões expressas opostas.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*Não há decisões expressas opostas sobre a mesma questão fundamental em dois acórdãos que decidiram.*

*- Um, a absolvição da instância da Fazenda Pública, por a questão a resolver já estar decidida, com trânsito em julgado;*

*- Outro, que podem ser exigidos na execução de julgado juro indemnizatório não pedidos na impugnação judicial.*

Recurso n.º 28/03. Recorrente: PROMOLIS - Soc. Promoção e Construção de Lisboa, S A; Recorrida: Vereadora do Pelouro do Urbanismo da C. M. Lisboa; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Baeta Queiroz.

1.1 **PROMOLIS - SOCIEDADE DE PROMOÇÃO E CONSTRUÇÃO DE LISBOA, S.A.**, com sede em Lisboa, recorre para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo (STA) do acórdão de 11 de Dezembro de 2001 do Tribunal Central Administrativo (TCA) que negou provimento ao recurso ju-

risdicional interposto da sentença do Mm.º Juiz da 1ª Secção do 5º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que absolveu da instância a **CÂMARA MUNICIPAL DE LISBOA**, no recurso contencioso intentado pela ainda agora recorrente "do despacho da Senhora Vereadora Margarida Magalhães, da Câmara Municipal de Lisboa, de 99.12.13".

Fá-lo por oposição com o acórdão de 24 de Março de 1999 proferido pela Secção de Contencioso Tributário deste STA no recurso n.º 23135.

Na oportunidade para demonstrar a existência da oposição de acórdãos, alegou, concluindo assim:

1.º

O douto acórdão recorrido, de 2001.12.11, e o acórdão fundamento, de 1999.03.24, decidiram sobre a questão jurídica fundamental da obrigação da Administração de indemnizar o contribuinte pelos prejuízos causados, por liquidação ilegal judicialmente anulada (v. art. 22 da CRP)

2.º

As situações de facto subjacentes aos dois arestos sub iudice são coincidentes no essencial, não se verifica qualquer alteração substancial da regulamentação jurídica aplicável e não foram as particularidades de cada caso que determinaram a solução oposta relativamente à mesma questão fundamental de direito em causa

3.º

Os arestos sub iudice consagraram soluções opostas para a mesma questão jurídica fundamental, pois no acórdão recorrido considerou-se que a Administração não está obrigada a indemnizar o particular pelo período em que este esteve privado do capital entregue, a não ser que exista declaração prévia "de que houve erro imputável aos serviços administrativos" e, no acórdão fundamento, decidiu-se de acordo com tese oposta, considerando-se que a Administração está obrigada a indemnizar o particular, por força do princípio geral da responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas pelos prejuízos causados em consequência de acções ou omissões ilícitas (v. art.º 22º. da CRP)".

1.2 - Julgada verificada a oposição de acórdãos pelo relator do processo no TCA, a recorrente alegou sobre o fundo da causa, concluindo:

1ª

Em sede de execução de decisão judicial anulatória a Administração tem o dever de, retirando todas as consequências da anulação, proceder à sua execução espontânea, praticando os actos e operações materiais necessários à reintegração da ordem jurídica violada, de modo a restabelecer a situação que a recorrente teria se o acto ilegal não tivesse sido praticado (v. art. 205º/2 da CRP, art. 5º e segs. do DL 256-A/77, de 17 de Junho e arts. 473º e 562º do C. Civil) -cfr. texto n.º s 1 e 2;

2ª

O conteúdo da execução de sentenças anulatórias no âmbito do contencioso administrativo e tributário está delimitado pelo dever de extrair todas as consequências jurídicas da anulação do acto, sob pena de serem postergados o direito de acesso aos tribunais e a garantia da tutela jurisdicional efectiva (v. arts. 20º, 212º/3 e 268º/4 da CRP), devendo suprimir-se ou desconsiderar-se todos os efeitos produzidos por esse acto - cfr. texto n.º 2 ;

3<sup>a</sup>

Caso não fossem suprimidos os efeitos lesivos causados pelo acto de liquidação anulado, seriam, na prática, retirados quaisquer efeitos úteis à Impugnação Judicial julgada procedente, em claro prejuízo dos direitos e interesses legítimos do recorrente e em violação dos princípios constitucionais do acesso aos tribunais e da tutela jurisdicional efectiva (v. arts. 20º e 268º/4 da CRP), permitindo-se o locupletamento ilegal e injustificado da Administração (v. art. 473º do C. Civil) que, assim, se poderia prevalecer da situação ilegal por si criada para obter os benefícios que o particular auferiria se não tivesse sido ilicitamente privado do capital entregue - cfr. texto n.º 2;

4<sup>a</sup>

A ora recorrente tem assim direito a ser ressarcida pelos prejuízos que foi forçada a suportar em consequência de ter sido impedida de utilizar a quantia que a CML teve em seu poder, ex vi do disposto nos arts. 20º, 22º e 268º da CRP conforme se decidiu no douto acórdão fundamento (v. Ac. STA de 1999.03.24 Proc. 23135, da 2ª Secção) cfr. texto n.ºs 3 e 4.

NESTES TERMOS,

Deverá ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se o douto acórdão recorrido, com as legais consequências”.

1.3 - A entidade recorrida contra-alegou, destarte concluindo:

”1<sup>a</sup>

Enquanto o douto Acórdão recorrido decidiu que não há lugar à indemnização do particular, porque não se verificaram os pressupostos exigidos pelo artigo 24º, do C.P.A., aplicável ao caso em análise, em virtude da data em que ocorreu a liquidação do tributo que veio a ser declarado ilegal, no douto Acórdão fundamento, à data em que ocorreu a liquidação, ainda não era aplicável o disposto no artigo 24º, do C.P.T., uma vez que este diploma legal ainda não se encontrava em vigor e a norma tem carácter substantivo.

2<sup>a</sup>

A entrada em vigor do Código de Processo Tributário constitui uma *“alteração substancial da regulamentação jurídica”*, para efeitos de verificação dos requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de julgados.

3<sup>a</sup>

As soluções que a ora recorrente pretende serem opostas foram adoptadas em face de diferentes quadros normativos, pelo que não se verifica o requisito da *“ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica”*, previsto na alínea b’), do artigo 30º, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, por remissão para a alínea b), da mesma disposição legal.

4<sup>a</sup>

As questões apreciadas no âmbito do douto Acórdão que serviu de fundamento ao presente recurso, que determinou que haveria lugar ao pagamento de juros indemnizatórios (afastamento do artigo 24º, do C.P.T. e aplicação do artigo 22º, da CR.P.), não coincidem com as questões que conduziram à decisão de não pagamento de juros indemnizatórios à ora recorrente (falta de declaração de erro dos serviços, por aplicação do artigo 24º, do C.P.T.).

5<sup>a</sup>

O sentido oposto das decisões proferidas nos dois acórdãos em apreço não consubstancia, por si, um caso de oposição de acórdãos, porque os preceitos legais aplicados não foram os mesmos e, conseqüentemente, as questões jurídicas apreciadas que conduziram às diferentes soluções, também não foram as mesmas.

6<sup>a</sup>

Nos termos do disposto na alínea b’), do artigo 30º, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, por remissão para a alínea b), da mesma disposição legal, são três os requisitos de admissibilidade de recurso para o Tribunal Pleno, os quais são de verificação cumulativa: a) que os acórdãos tenham sido proferidos no domínio da mesma legislação; b) que respeitem à mesma questão fundamental de direito e que c) assentem sobre soluções opostas.

Nestes termos, porque não estão preenchidos os requisitos previstos nas alíneas b’) e b), do artigo 30º, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, o presente recurso deverá ser julgado improcedente, mantendo-se, em consequência, o douto Acórdão recorrido”.

1.4 O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que se não verifica a alegada oposição de acórdãos.

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

2 - O acórdão recorrido assentou na factualidade seguinte:

”a)

Em 4.10.90 a recorrente Promolis - Sociedade de Promoção e Construção de Lisboa, SA requereu na CM Lisboa a aprovação de um projecto e o licenciamento da construção de um prédio que pretendia levar a efeito no Empreendimento da Encosta das Olaias - Núcleo 6 - Lote 45 (R. Manuel dos Santos), em Lisboa - fls. 109 a 113 da IJ 7/95.

b)

Em 11.3.91, por despacho do Director Municipal do Planeamento e Gestão Urbanística da CML, foi deferida a pretensão da recorrente - fls. 109 da IJ 7/95.

c)

Através da informação nº 833/DP/91 constante de fls. 114 e 115 da IJ 7/95, de 31.7.1991, foi efectuado o cálculo de encargo de compensação por aumento de área, de esc. 88 480 000\$00 e uma compensação por deficiência de estacionamento de esc. 2 250 000\$00.

d)

Em 31.7.1991 o Director do Departamento de Património da CML reapreciou a liquidação em causa, propondo que o valor da compensação por aumento de área fosse reduzido para 70 227 500\$00 e que fosse aceite a possibilidade da recorrente pagar a compensação em prestações nos termos habituais - fls. 114 e verso da IJ 7/95.

e)

A informação a que se alude em d) que antecede mereceu despacho de “Concordo”, proferido pelo Vereador Luís Simões, da CMLisboa em 2.8.1991, que condicionou a emissão da licença de construção ao pagamento daqueles encargos de compensação por aumento de área e por deficiência de estacionamento - fls. 114 vº da IJ 7/95.

f)

Em 16.9.1991, 11.3.1992, 10.9.1992, 10.3.1993, 10.9.1993 e em 22.3.1994 a ora recorrente efectuou o pagamento das 6 prestações de compensação por aumento de área e da compensação por deficiência de estacionamento referidas em c) e d) que antecede, nos montantes de 70 227 500\$00 e 2 250 000\$00, respectivamente, acrescida aquela compensação por aumento de juros de mora no valor de 4 389 218\$00, 3 511 374\$00, 2 633 530\$00, 1 755 687\$00 e 1 129 492\$00 - fis. 10 a 16 da IJ 7/95.

g)

Os serviços da CML informaram que a quantia referida em c) que antecede foi liquidada com base no artº 12º *in fine* do Regulamento do Plano Geral de Urbanização da Cidade de Lisboa (RPGUCL), aprovado pela Portaria nº 274/77 de 19.Maior e a referida em d) que antecede foi liquidada com base no nº 4 do despacho nº 166/p/84, publicado no Diário Municipal nº 14 524 de 30.11.1984 - fis. 27 a 29 da IJ 7/95.

h)

Através do processo nº 658/9S/RO foi feita a anulação e restituição da quantia cobrada no valor de esc. 2 250 000\$00, por ter sido declarada inconstitucional, com força obrigatória geral, a parte final do artº 12º do RQUCL, tendo a recorrente sido notificada em 28.11.1995 dessa anulação oficiosa e recebido a referida quantia em 4.1.1996 - fis. 27 a 32 e 123 a 125 da IJ/7/95.

i)

Por sentença deste tribunal de 20.1.1998 foi declarada nula e de nenhum efeito a liquidação da compensação por aumento de área, aumento de volumetria ou mais-valia, no valor de 70 227 500\$00, por inexistência legal, com as legais consequências, tendo ainda sido decidido não haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, por não se ter provado que houve erro imputável aos serviços, nem sequer tal erro ter sido invocado por algum dos sujeitos processuais, da qual não foi interposto qualquer recurso, tendo transitado em julgado fls. 175 a 198 da IJ 7/95.

j)

Em 13.1.1999 a CML restituiu à ora recorrente a quantia de 70 227 500\$00 e em 14.7.1999 a quantia de 13 419 304\$00 - fls. 4.

l)

Em 17.9.1999 a ora recorrente requereu na CML a execução da sentença referida em i) que antecede no sentido de se pagar à mesma "os juros indemnizatórios devidos pelos prejuízos resultantes da privação dos capitais em causa desde o dia do seu pagamento até a integral restituição, reconstituindo-se assim a sua situação hipotética actual" - fls. 1 a 4 do proc. 3554/PGU/99.

m)

Em 13.12.1999, por despacho proferido em subdelegação pela Vereadora Margarida Magalhães da CML, foi indeferida a pretensão da ora recorrente, mencionada em l) que antecede, com fundamento, por um lado, em a sentença não só não condenar no pagamento de juros moratórios ou indemnizatórios, tendo-se pronunciado expressamente sobre esse pedido concluindo não haver lugar ao seu pagamento e, por outro lado, com a restituição de todos os montantes que foram pagos pela requerente ao município, em virtude dos actos tributários declarados nulos, se ter dado integral execução à sentença, tendo sido notificado à ora recorrente em 3.1.2000 - fls. 8 a 11 destes autos e 5 a 10 do proc. 3554/PGU/99.

n)

Em 1.3.2000 veio interpor o presente recurso do despacho referido em m) que antecede - fls. 2º.

3. Importa começar por julgar a existência de oposição entre os dois acórdãos em confronto, uma vez que a decisão afirmativa a tal respeito proferida pelo Exmº. Relator do processo no TCA não vincula este Tribunal - cfr. o artigo 766º nº 3 do Código de Processo Civil (CPC), na redacção anterior à dos Decretos-Leis nºs. 329-A/95, de 12 de Dezembro, e 180/96, de 25 de Setembro.

O acórdão recorrido apreciou e confirmou a sentença da 1.ª instância que absolvera da instância a Câmara Municipal de Lisboa, num recurso contencioso, por julgar verificada a excepção dilatória do caso julgado.

Antes, a ora recorrente impugnara a "liquidação e cobrança" de taxas de "compensação por aumento de área" e de "compensação por deficiência de estacionamentos". A 1.ª instância julgou "parcialmente extinta, por inutilidade superveniente da lide", parte da impugnação (quanto a 2 250 000\$00); e "parcialmente procedente, por provada, declarando nula e de nenhum efeito, a liquidação da compensação por aumento de área, aumento de volumetria ou mais-valia, no valor de Esc. 70 227 500 000\$00, por inexistência legal".

De novo veio a recorrente a juízo, desta vez, impugnando contenciosamente o despacho de uma Vereadora da Câmara Municipal de Lisboa que recusara a sua pretensão a haver, além das quantias liquidadas e anuladas, já então restituídas, uma indemnização pela privação do correspondente capital. A este recurso foi negado provimento pela 1.ª instância, que decidiu estar a questão ao abrigo do caso julgado formado pela decisão do processo de impugnação, que entendera não haver lugar ao pagamento de tais juros, por não ter resultado provado erro imputável aos serviços. A sentença veio a ser confirmada pelo acórdão do TCA, ora recorrido.

Quanto ao acórdão fundamento, foi proferido no âmbito de uma execução de julgado, tendo decidido, em síntese, que o facto de, em impugnação judicial de acto de liquidação, não ter havido condenação em juros indemnizatórios, não era obstáculo a que tais juros fossem peticionados na execução do respectivo julgado anulatório.

Temos, deste modo, que, ao contrário do que pretende a recorrente, os dois acórdãos em confronto não "decidiram a questão jurídica fundamental da obrigação da Administração de indemnizar o contribuinte pelos prejuízos causados, por liquidação ilegal judicialmente anulada".

Por isso, inexacta é, ainda, outra afirmação da recorrente: que "os arestos sub judice consagraram soluções opostas para a mesma questão Jurídica fundamental, pois no acórdão recorrido considerou-se que a Administração não está obrigada a indemnizar o particular pelo período em que este esteve privado do capital entregue, a não ser que exista declaração prévia "de que houve erro imputável aos serviços administrativos" e, no acórdão fundamento, decidiu-se de acordo com tese oposta, considerando-se que a Administração está obrigada a indemnizar o particular, por força do princípio geral da responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas pelos prejuízos causados em consequência de acções ou omissões ilícitas".

A verdade é que, ainda que subjacente a ambos os casos apreciados pelos acórdãos em causa estivesse em causa a questão de saber se os juros indemnizatórios não pedidos na impugnação judicial da li-

quidação podem, ainda, ser posteriormente exigidos, o acórdão recorrido não chegou a apreciá-la. E tal aconteceu por respeito para com o caso julgado que entendeu formado por decisão anterior.

Ou seja, o acórdão recorrido não emitiu pronúncia sobre o tema, nem aderiu ao que decidido fora na decisão anterior que impediu essa pronúncia. Julgou é que essa decisão obstava a que os tribunais voltassem a pronunciar-se.

Vale isto por dizer que não há, nos dois acórdãos sob consideração, decisões expressas opostas sobre a mesma questão fundamental. Não há, pois, oposição a decidir, pelo que o recurso nela fundado não pode chegar a termo.

4. Termos em que acordam, em Pleno, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em dar por findo o recurso.

Custas a cargo da recorrente, fixando a taxa de justiça em € 200 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 7 de Maio de 2003. — *Baeta Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Mendes Pimentel* — *Lúcio Barbosa* — *Almeida Lopes* — *Fonseca Limão* — *Alfredo Madureira* — *Vitor Meira* — *Pimenta do Vale* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 7 de Maio de 2003.

### Assunto:

*Imposto sobre o valor acrescentado. Termo inicial do prazo de caducidade do direito à liquidação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O imposto sobre o valor acrescentado deve ser qualificado como imposto de obrigação única, e não como imposto periódico, pois incide sobre factos tributários de carácter instantâneo, reportando-se a cada um dos actos concretos praticados, não relevando, para tal qualificação, que o sujeito passivo exerça continuada ou só ocasionalmente a respectiva actividade.*
- 2 — *O termo inicial do prazo extintivo do direito da Fazenda à liquidação do IVA fixa-se, pois, à luz dos artigos 33º do Código de Processo Tributário e 45º n.º 4 da Lei Geral Tributária (redacção anterior à dada pelo artigo 43º da lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro), com referência à data do surgimento do facto tributário, e não ao fim do ano da sua ocorrência.*

Recurso n.º 65/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: FANORTE - Federação das Associações de Agricultores da Região de Entre Douro e Minho; Relator: Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam, em conferência, no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre para a Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo (STA), funcionando em Pleno, do acórdão da mesma Secção de 17 de Abril de 2002 que, em recurso do acto de liquidação adicional de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo ao ano de 1994, interposto no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto por **FANORTE - FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES DE AGRICULTORES DA REGIÃO DE ENTRE DOURO E MINHO**, com sede em Vairão, Vila do Conde, concedeu provimento a esse recurso, julgando caducado o direito à liquidação no que concerne aos três primeiros trimestres daquele ano.

O recurso é interposto com fundamento em oposição de acórdãos, servindo de acórdão fundamento o da falada Secção datado de 11 de Junho de 1997, proferido no processo n.º 21654.

A recorrente formula as seguintes conclusões:

”a)

A situação tributária do sujeito passivo de IVA é definida pelo exercício de actividade comercial, industrial ou profissão liberal.

b)

Relativamente a cada sujeito passivo as liquidações de IVA são agregadas num único documento anual de cobrança.

c)

O montante anual do imposto é o elemento que define o limite mínimo para a liquidação.

d)

A característica da anualidade da relação da Administração Fiscal sujeito passivo de IVA não é meramente contabilística.

e)

O IVA é um imposto periódico.

f)

O prazo de caducidade do direito à liquidação de IVA começa a correr a partir do dia 1 de Janeiro do ano seguinte ao ano a que respeita o imposto”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, já que ”no acórdão fundamento faz-se a melhor interpretação da lei aplicável”.

1.4. Foi proferido despacho pelo relator do processo reconhecendo a existência de oposição de acórdãos.

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

2. O acórdão recorrido assentou sobre a seguinte factualidade:

”1

A impugnante é uma federação de associações para defesa dos interesses dos agricultores, especialmente vocacionada para fins de formação profissional dos seus associados, para cuja actividade se encontra credenciada como entidade formadora pelo Ministério da tutela; a sua principal fonte de receitas advém de subvenções destinadas àquela formação profissional;

2

tais subvenções, ligadas a actividades agrícolas, encontram-se isentas de IVA e, como tal, não conferem direito à dedução;

3

tendo em conta o tipo de operações activas e passivas realizadas pelo contribuinte, e, na sequência do pedido de reembolso de IVA do período de 94-12T, no montante de 1.941.867\$00, foi submetida a inspecção tributária que decorreu de forma intercalada entre 03/11/98 e 12/04/99;

4

os serviços fiscalizadores apuraram, em sede de IVA, que o sujeito passivo, aqui impugnante, se encontrava indevidamente no regime de sujeição, atendendo à especificidade da sua actividade, identificada no ponto nº 1), supra;

5

foi ainda entendido que o tipo de operações realizado pela impugnante pode, por sua opção, ser considerado sujeito a dedução; contudo, nesta hipótese, ficaria obrigada a liquidar o imposto à taxa normal, no momento do recebimento das subvenções, o que não sucedeu nos períodos analisados, desde 94.03T até 97.12T;

6

a impugnante não exerceu o direito de opção atrás mencionado; aquando do início da sua actividade declarou ser sujeito passivo não isento e não referiu que efectuava operações isentas, nem que optava pelo regime de sujeição;

7

em consequência dos factos verificados e atrás enunciados, os Serviços da fiscalização procederam ao reenquadramento do regime do IVA reportado a 01/01/94, passando-o para o regime de isenção, sem conferir direito à dedução;

8

este facto foi notificado à impugnante;

9

das declarações periódicas de IVA entregues desde 94.03T até 97.12T resultaram os valores descritos a fls. 03 do relatório de ins-

pecção tributária junto a fls. 41-44 e cujo teor aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos;

10

daí resultou a liquidação adicional dos valores de imposto indevidamente recebidos nos reembolsos de 94.06T e 94.12T, de 1.335.339\$00 e de 1.941.867\$00, bem como os valores indevidamente deduzidos nos períodos e 94.03T e 94.09T, de 29.476\$00 e de 37.469\$00, respectivamente;

11

foram então emitidas as liquidações relativas aos 1º, 2º, 3º e 4º T/94 - nºs 99186149, 99186145, 99186146, 99186147 e 99186148, respectivamente, no montante total de 3.344.151\$00, acrescido dos juros compensatórios, tudo no valor global de 5.869.437\$00, ora impugnado;

12

a impugnante foi notificada dessas liquidações em 10/99;

13

a data limite de pagamento das somas contidas no ponto nº 11 ocorreu em 31/12/99;

14

esta impugnação deu entrada no Serviço de Finanças em 30/03/00”.

3.1. A questão agora submetida a esta Secção de Contencioso Tributário do STA, funcionado em Pleno, é a de saber se o IVA deve qualificar-se como um imposto de prestação única ou periódico.

Trata-se de matéria por várias vezes objecto de apreciação pela Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal, dela merecendo decisões antagónicas.

Na jurisprudência em que enfileira o acórdão recorrido inserem-se os de 8 de Junho de 1998 no recurso nº 21116, e de 20 de Março de 2002, proferido no recurso nº 26806.

Ao lado do acórdão fundamento alinha o de 11 de Junho de 1997, no recurso nº 21461, o qual, embora sem se explicar sobre o tema, houve o IVA como imposto periódico, e por isso entendeu praticado “dentro do quinquénio assinalado na lei” o acto de liquidação de 1991, relativamente a factos tributários ocorridos em 1986.

3.2. Estabelecia o artigo 88º nº 1 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) que “só poderá ser liquidado imposto nos cinco anos civis seguintes àquele em que se verificou a sua exigibilidade”.

Mas este artigo 88º nº 1 foi revogado pelo artigo 33º do Código de Processo Tributário (CPT) que, na redacção original, dispunha que “o direito à liquidação de impostos e outras prestações de natureza tributárias caduca se não for exercido ou a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que se verificar o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu”.

Ao artigo 33º do CPT veio o Decreto-Lei nº 47/95, de 10 de Março dar esta outra redacção: “o direito à liquidação de impostos e outras

prestações tributárias caduca se a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que ocorreu o facto tributário ou, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu”.

Mais tarde, a Lei Geral Tributária (LGT) viria a estabelecer, no seu artigo 45º nº 4, que “o prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu”.

Disposição que o artigo 43º da Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro, modificou, passando a dela constar que “O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto em imposto sobre o valor acrescentado, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que verificou a exigibilidade do imposto”.

Significa isto que o legislador, ainda que não se ocupando de definir o conceito de impostos de obrigação única e periódicos, lhe deu relevo, no que concerne à extensão, no tempo, da possibilidade de a Administração liquidar o imposto, a qual depende, no regime do CPT e no (inicial) da LGT, da qualificação que se lhe atribua: sendo o IVA um imposto de obrigação única, o prazo para a sua liquidação conta-se da data de ocorrência do facto tributário; enquanto que, a ser de prestação periódica, se mede a partir do termo do ano dessa mesma ocorrência.

Assim, o tempo em que pode liquidar-se o imposto será, em regra, mais alargado se o qualificarmos como de obrigação periódica, e mais limitado se o dissermos de obrigação única.

3.3. Aponta JOSÉ CASALTA NABAIS, in DIREITO FISCAL, p. 61 a 68, seguindo a doutrina que cremos ser mais corrente, que a distinção entre impostos de obrigação única e periódicos se faz por aplicação do “critério do tipo de relação jurídica base do imposto”, assentando “no tipo de relação jurídica fonte de obrigação de imposto: se se trata duma relação desencadeada por um facto ou acto isolado ou por factos ou actos sem continuidade entre si, ou seja, duma relação de carácter instantâneo, que dá origem a uma obrigação de imposto isolada (ainda que o seu pagamento possa ser realizado em parcelas ou prestações), o imposto que sobre ela recai é um imposto” de obrigação única; “se, pelo contrário, a relação jurídica fonte da obrigação de imposto tem na base situações estáveis, situações que se prolongam no tempo, dando origem a obrigações periódicas, a obrigações que se renovam todos os anos, então estamos perante um imposto” periódico.

Acrescenta o mesmo Autor, a págs. 65 da obra citada, “que esta distinção já teve relativa utilidade o passado”, inculcando que o seu interesse desapareceu com a extinção do regime de cobrança virtual. Todavia, como já se viu, e o citado Autor, adiante, reconhece, a utilidade da distinção persistiu até ao início da vigência da lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro, pois é consequente quanto ao prazo de caducidade do direito à liquidação.

Ora, o IVA é um imposto sobre o consumo que incide sobre as transmissões de bens, as prestações de serviços e as aquisições intracomunitárias de bens — cfr. os artigos 1º do Código do IVA (CIVA)

e 1º do Regime do Imposto sobre o Valor Acrescentado nas Transacções Intracomunitárias (RITI) aprovado pelo Decreto-Lei nº 290/92, de 28 de Dezembro.

O facto gerador do imposto é, pois, a transmissão, prestação, importação ou aquisição, o qual, ao preencher a previsão legal da norma de incidência, origina a relação jurídica de imposto.

Assim vistas as coisas, parece claro que estamos perante um imposto de obrigação única, porquanto, verificada a ocorrência do facto, logo nasce a respectiva relação jurídica de imposto. O que não muda só porque o sujeito passivo intervém, em regra, numa multiplicidade desses factos (vd. o artigo 2º do CIVA), pois, por força da norma de incidência, cada um desses factos é, só por si, e independentemente da sequência em que possa inserir-se, gerador da obrigação de imposto.

Mais claro é, ainda, se encarmos a questão do ponto de vista de quem é o verdadeiro contribuinte, aquele que suporta o imposto, o consumidor, pois este arca com ele cada vez que adquire um bem (cfr. o artigo 36º do CIVA).

Mas, se formos além da norma de incidência, e atentarmos no modo como é apurada a dívida de imposto do sujeito passivo, já as coisas se nos apresentam de modo mais opaco.

Reportando-nos, apenas, ao regime geral, a dívida do sujeito passivo “é calculada pelo método do crédito de imposto, traduzindo-se na seguinte operação: aplicada a taxa ao valor global das transacções da empresa, em determinado período, deduz-se ao montante assim obtido o imposto por ela suportado nas compras desse mesmo período, revelado nas respectivas facturas de aquisição. O resultado corresponde ao montante a entregar ao Estado” — do preâmbulo do Decreto-Lei nº 394-B/84, de 26 de Dezembro, que aprovou o CIVA.

Correspondendo esse período temporal a um mês ou a um trimestre (artigos 28º e 40º do CIVA), respeitando a ele as obrigações de declaração e de pagamento, e o direito à dedução, e implicando, tudo, “a elaboração de uma conta corrente do contribuinte, debitada pelo montante da sua declaração periódica e creditada pelos pagamentos efectuados” (do citado preâmbulo), bem se percebe o impulso para a qualificação do imposto como periódico.

Pensamos, porém, que periódico é, apenas, o cumprimento daquelas apontadas obrigações de declaração e de pagamento, e o exercício daquele direito à dedução. E, se assim é, é-o por razões de executibilidade prática, pois não seria viável apurar o valor acrescentado por cada sujeito em cada uma das operações por si realizadas.

Porém, essa periodicidade nada terá a ver com a natureza do imposto, que continua a incidir sobre cada uma das operações e ele sujeitas, isoladamente, ainda que se trate de operações que os mesmos sujeitos repetem amiúde, porém, sem que uma continue a outra, ou dela de qualquer modo dependa.

Quando, pelo falado método do crédito de imposto, se apura o montante devido pelo sujeito passivo, o que se está a fazer não é a determinar o imposto incidente sobre cada um dos factos tributários, mas, só, a calcular o montante global que o sujeito deve pagar ou recuperar, em resultado da soma do imposto que incidiu sobre cada um dos factos que constituem *outputs* (vendas), subtraído do que recaiu sobre os factos que constituem *inputs* (compras).

O imposto não se refere a um período de tempo, mas a um momento, o da operação sujeita; não incide sobre o resultado de uma actividade continuada, mas sobre a operação isolada; o facto tributário

não tem natureza duradoura, mas instantânea; a obrigação de imposto não se renova em cada período, antes se esgota em cada operação.

Ou seja, o IVA não tem as características que a doutrina aponta para os impostos periódicos, apresentando, antes, as que distinguem os impostos de obrigação única.

Periódico, continuado, duradouro, é, só, o modo de apuramento do montante devido pelos operadores económicos em resultado das múltiplas operações sujeitas a imposto em que intervêm.

”Por outro lado, o IVA pode ser devido pela prática de um único acto tributável [art. 2.º, n.º 1, alínea a), 2.ª parte, do C.I.V.A.], tipo de situações em que será indefensável considerá-lo como um imposto de obrigação periódica. E, eventualmente, quando é praticada uma operação tributável, pode não ser detectável se é ou não o início de uma prática continuada.

Assim, o IVA caberá no conceito de imposto de obrigação única, pois só essa qualificação é adequada a todas as situações que podem surgir no âmbito de incidência deste imposto.

Para além disso, por aplicação do regime de apuramento do IVA, previsto nos artigos 19.º a 25.º do C.I.V.A., pode não resultar sequer uma dívida de imposto mas um crédito, no caso de os montantes que o sujeito passivo têm direito a deduzir superarem o imposto que liquidou no período e, mesmo nesse caso, continuam a existir os factos tributários que estão subjacentes ao IVA liquidado.

Por isso, não se podem confundir os factos tributários (actos autónomos entre si) que geram a dívida de imposto com os momentos (que, em certos casos, pode ocorrer com periodicidade) da entrega do imposto liquidado.

(...)

E é das características dos factos tributários e não dos momentos da entrega do imposto, se for devido, que se tem de partir para a caracterização do imposto”.

Acabamos de transcrever JORGE LOPES DE SOUSA, em anotação ao artigo 136.º do CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO ANOTADO, a pág. 611 e 612 da 2ª edição.

Acrescente-se, ainda, que não milita contra a qualificação do IVA como imposto de obrigação única o artigo 88.º-A do CIVA, aditado pelo artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 166/94, de 9 de Junho, ao dispor que ”as liquidações referidas nos artigos 82.º e 83.º poderão ser agregadas por anos civis num único documento de cobrança”.

Trata-se, ainda aqui, de uma regra que não contende, nem com as características do facto tributário, nem com a natureza do imposto, respeitando, apenas, à sua cobrança.

Diga-se, por último, que a posição adoptada parece coincidir com a escolha do legislador da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, cujo artigo 43.º alterou o artigo 45.º n.º 4 da LGT, o qual passou a dizer: ”O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto em imposto sobre o valor acrescentado, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que verificou a exigibilidade do imposto”.

Ou seja, o legislador terá optado ele mesmo por qualificar o IVA como imposto de obrigação única, embora exceptuando-o do regime regra quanto à caducidade do direito à respectiva liquidação, rea-

proximando-o do regime do artigo art.º 88.º n.º 1 do CIVA, segundo o qual ”só poderá ser liquidado imposto nos cinco anos civis seguintes àquele em que se verificou a sua exigibilidade”.

Improcedem, pelas razões expostas, as conclusões das alegações do recurso, impondo-se desfazer a oposição entre os acórdãos recorrido e fundamento reafirmando a doutrina do primeiro, segundo o qual o IVA é de qualificar como um imposto de obrigação única.

4. Termos em que acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, funcionando em Pleno, em negar provimento ao recurso, confirmando o acórdão recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Maio de 2003. — José Norberto de Melo Baeta de Queiroz (relator) — Domingos Brandão de Pinho — Luís Filipe Mendes Pimentel — Lúcio Alberto de Assunção Barbosa — Vítor Manuel Marques Meira — José Joaquim Almeida Lopes — João Plácido da Fonseca Lima — António José Pimpão — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira (com declaração idêntica com a que apus no recurso n.º 26806, hoje julgado).

## Acórdão de 7 de Maio de 2003.

### Assunto:

*IRS 1996. Hipovisão - comprovação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Para efeitos de IRS relativo ao ano de 1996, a hipovisão relevante em termos do benefício fiscal previsto nos artigos 44.º do EBF e 25.º e 80.º do CIRS tem de ser comprovada através de atestado médico emitido em consonância com o DL n.º 202/96, de 23.X, apontando para grau de incapacidade igual ou superior a 60% após a aplicação de meios de correcção ou compensação.*

Recurso n.º 97/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria Gorete Pires Carvalhido de Sousa; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Mendes Pimentel (por vencimento).

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública, inconformada com o acórdão da Secção de fls. 86-99 que, revogando sentença do TT de 1.ª Instância de Viana do Castelo, julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por Maria Gorete Pires Carvalhido de Sousa, contra liquidação de IRS do ano de 1996, dele interpôs recurso para esta formação, em virtude de o considerar em oposição com vários outros acórdãos do TCA e, designadamente, com o de 05.XII.2000, tirado no recurso n.º 4236/00, de que juntou cópia - fls.113-126.



Apresentou alegação tendente a demonstrar a alegada oposição de acórdãos - fls. 103, item A.

No despacho do relator da 2.ª Instância de fls. 131 v.º, entendeu-se existir a alegada oposição de acórdãos.

Alegando sobre o objecto do recurso, a Fazenda Pública conclui:  
1. Com a aprovação e entrada em vigor do DL n.º 202/96, de 23.X, modificaram-se os critérios de “incapacidade relevante” para efeito de reconhecimento de benefícios fiscais, nomeadamente os previstos no artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

2. Releva, agora, apenas, a incapacidade residual, ou seja, o coeficiente de (in)capacidade correspondente à disfunção residual, após a aplicação de meios de correcção, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na TNI (alínea e) do n.º 15 do Anexo I ao DL n.º 202/96).

3. Para efeitos de IRS, o ano fiscal coincide com o ano civil (art.º 134.º do CIRS).

4. Em sede de IRS, “a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite” (art.º 14.º, n.º 7, do CIRS).

5. Porque ninguém faz futurologia, nenhum atestado médico com data anterior a 31 de Dezembro pode certificar a situação pessoal do sujeito passivo àquela data.

6. De qualquer modo, o atestado médico apresentado pelo sujeito passivo não faz qualquer referência à natureza, residual ou não, da incapacidade nele atestada, única que, actualmente, releva (alínea e) do n.º 5 do Anexo I do DL n.º 202/96).

7. O que não retira qualquer validade intrínseca e objectiva ao atestado, validade essa que, em abstracto, ou, eventualmente, para outros efeitos, se não contesta, ou alguma vez contestou.

8. Só que, dizendo menos do que a AF pretende e tem o direito de saber e o dever de confirmar, não pode servir para confirmação da veracidade dos pressupostos do benefício em causa (arts. 6.º do EBF e 122.º do CIRS).

9. Porque a AF tem o direito e o dever de fiscalizar e o sujeito passivo o dever de obediência ao “princípio da iniciativa dos interessados” consignado no art.º 14.º do EBF e, nomeadamente, na alínea c) do n.º 1, de acordo com o qual deverá fazer prova da verificação dos pressupostos de reconhecimento dos benefícios.

10. E tem, ainda, o sujeito passivo de IRS o dever de colaboração (arts. 123.º e 124.º, c), parte final, do CIRS), também ele infringido.

11. Da conjugação do disposto nos arts. 14.º, 7, do CIRS e alínea e) do n.º 5 do Anexo I ao DL n.º 202/96, resulta que não está em causa, nem nunca esteve, qualquer aplicação retroactiva do DL n.º 202/96, que, aliás, fixa a própria data da sua entrada em vigor (30.XI.1996), que é anterior à do termo do ano fiscal respectivo (31.XII.1996).

12. Este diploma aplica-se, no entanto, com as devidas adaptações, aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que significa que se não aplica aos já terminados.

13. É, pois, evidente que todos os atestados médicos emitidos antes da entrada em vigor do DL n.º 202/96 não dependem da observância do mesmo para serem válidos e legalmente perfeitos, se tiverem observado as disposições legais em vigor à data da respectiva emissão.

14. O que lhes não confere, no entanto, eficácia para prova da verificação dos pressupostos do benefício previsto no art.º 44.º do

EBF, porque para tanto se exige que reflectam a situação médica dos beneficiários a 31 de Dezembro.

15. Os atestados médicos, só por si, não sendo senão a tradução escrita do resultado de um acto médico de observação objectiva num dado momento (e não em qualquer outro) e não conferem quaisquer direitos, muito embora possam ser um elemento essencial para o seu reconhecimento, como é o caso.

16. Assim, ninguém pode falar de direitos adquiridos “pelo atestado médico”. O estado médico de todos nós é, por natureza, permanentemente mutável. E, por isso, nada pode ser adquirido nessa sede.

17. Como se não pode falar, igualmente, de direitos adquiridos em sede de benefícios fiscais, nomeadamente, em sede de impostos anuais, como é o IRS.

18. A este propósito, recorde-se que a regra geral em sede de benefícios fiscais foi sempre a da transitoriedade dos mesmos e o seu carácter excepcional, consagrado, aliás, na sua própria definição contida no n.º 1 do art.º 2.º do EBF (“consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional ...”).

19. Regra esta que a LGT, aprovada pelo DL n.º 298/98, de 17.XII, apenas confirmou, tendo mesmo o legislador tido o cuidado de o realçar no respectivo preâmbulo, com as seguintes palavras: “a consagração da regra geral da transitoriedade dos benefícios fiscais, sujeitando-os a uma avaliação periódica visando impedir a sua transformação em verdadeiros privilégios fiscais”.

20. É irrelevante discutir se se está perante um benefício fiscal automático (que, aliás, não é o previsto no art.º 44.º do EBF) ou perante um benefício de reconhecimento meramente declarativo, como é o caso, pois, no caso concreto, o reconhecimento do benefício está, sempre, dependente da verificação dos respectivos pressupostos, o que, no caso *sub judice*, não se verificou.

21. O acórdão recorrido fez errada interpretação dos factos e errada interpretação e aplicação das seguintes disposições legais: DL n.º 202/96, de 23.X, nomeadamente o disposto na alínea e) do n.º 5 do seu Anexo I, arts. 6.º, 11.º, 14.º, c), e 44.º do EBF aprovado pelo DL n.º 215/89, de 01-VII, e, ainda, dos arts. 14.º, 7 (muito especialmente e de forma definitiva) e 66.º, 4, do CIRS.

22. Poderiam as alegações ora apresentadas e respectivas conclusões.

Contra-alegando, os recorridos pugnam pela integral manutenção do acórdão recorrido resumir-se ao que acima fica dito nos n.ºs 3, 4 e 5, porque a disposição do art.º 14.º, n.º 7, do CIRS é imperativa, não deixa qualquer margem para dúvidas e resolve definitivamente a questão da suficiência/validade, ou não, dos atestados para o efeito pretendido. É este preceito que a recorrente parece desconhecer, mas que o tribunal tem que observar, sem necessidade de quaisquer outras considerações, o que não se fez no acórdão recorrido.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Quanto à questão preliminar da existência dos pressupostos específicos do recurso, são evidentes quer a similitude factual relevante, quer a identidade da questão fundamental de direito e mostrando-se provado por presunção (v. artigos 349.º e 350.º, 1, do Código Civil) o trânsito em julgado do acórdão fundamento, nos termos, nos termos da 2.ª parte do n.º 4 do artigo 765.º do CPC, texto anterior ao DL n.º 329-A/95, de 12.XII.

Reafirma-se, portanto, a existência da invocada oposição de acórdãos.

Por outro lado, o acórdão recorrido foi proferido em último grau de jurisdição, atenta a data da instauração da presente impugnação judicial - 20.1.1998 - e o disposto no artigo 120.º do ETAF, redacção introduzida pelo artigo 1.º do DL n.º 229/96, de 29.XI (cfr., ainda, o artigo 5.º, 1, deste último diploma e a Portaria n.º 398/97, de 18.VI).

Destarte, perfilam-se os requisitos da alínea b') do artigo 30.º do ETAF.

A questão decidida é a de saber se, relativamente à liquidação do IRS do ano de 1996 e para efeitos do benefício fiscal previsto nos arts. 25.º e 80.º do CIRS e 44.º do EBF, podia, ou não, a Administração Fiscal (AF) deixar de considerar os atestados médicos emitidos pela autoridade de saúde concelhia donde resulta terem os recorrentes um grau de incapacidade de carácter permanente superior a 60%, sendo tais atestados emitidos anteriormente ao novo critério de avaliação constante da circular normativa n.º 22/DSO, de 15.12.95, da DGS e anteriormente à entrada em vigor do DL 202/96, de 23.10, e, conseqüentemente, se a liquidação do referido imposto feita pela AF sem ter em consideração o grau de deficiência constante dos referidos atestados enfermava, ou não, de ilegalidade.

Ante a não impugnação e o facto de não haver lugar a qualquer alteração da matéria de facto fixada pelo Tribunal *a quo*, para a mesma remetemos, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 713.º, 6, 726.º, 749.º e 762.º, 1, do Código de Processo Civil.

E no quadro factual desenhado no acórdão recorrido sobressai que a impugnante, com um atestado médico emitido, em 20.IX.1995, pela autoridade de saúde concelhia, certificando sofrer Maria Gorete Pires Carvalhido de Sousa de deficiência que, de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30/IX, lhe confere um grau de incapacidade de 83,17 %, pretendeu lhe fosse atendido na liquidação o benefício fiscal concedido pela lei aos deficientes.

Ora, cabe notar que problemática absolutamente idêntica à colocada no presente recurso foi enfrentada por esta Secção nos acórdãos tirados nos processos n.ºs 25 693, 25 801, 25 536, 25 714 e 25 978, em 27.VI.01, 20.IX.01, seis de Março e 19 de Junho de 2002, respectivamente, nele se concluindo pela legalidade da recusa, por banda da Administração Fiscal, de atestado médico emitido em data anterior à vigência do DL n.º 202/96, de 23.X, por isso que o mesmo não revela o grau de deficiência oftalmológica após aplicação de meios de correcção ou compensação.

Lê-se no último dos sobreditos arestos:

“Constitui pressuposto do direito aos benefícios fiscais em causa que o sujeito passivo tenha um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60%.

Ora, se antes e face à inexistência de normas específicas para a avaliação de incapacidade fiscalmente relevante, a administração de saúde a quem competia determinar esse grau de incapacidade tinha de recorrer à Tabela Nacional de Incapacidades, tabela esta que tinha sido perspectivada para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais, de forma a possibilitar alguma uniformização valorativa a nível nacional, segundo as palavras do próprio legislador no proémio do DL n.º 202/96, de 23/10, ... - entendeu o legislador deste último diploma “estabelecer o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência, tal como definido no

artigo 2.º da Lei n.º 9/89, de 2 de Maio, para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei para facilitar a sua plena participação na comunidade.”

É, de entre as regras que este diploma estabeleceu, tendo em vista a realização do escopo enunciado, a observar na determinação do valor final da incapacidade, conta-se a afirmada na al. e) do n.º 5 do seu Anexo I, que tem por epígrafe Instruções Gerais, que é do seguinte teor:

*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 deve ser correspondente à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na Tabela.*

...

Quer dizer, o legislador do DL 202/96 privilegiou como critério geral relevante de determinação da incapacidade, para os efeitos mencionados no seu art.º 1.º, apenas a incapacidade residual após a aplicação de próteses e ortóteses.

Ao adoptar este critério, o legislador deste diploma não desrespeitou o princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal da AR (arts. 106.º, 2, e 168.º, n.º 1, al. j), da CRP, nas versões ao tempo). E não o desrespeitou porque o legislador do DL n.º 202/96 não interferiu na definição dos pressupostos legais constitutivos de tais benefícios que o CIRS e o EBF estabeleciam, pois estes continuaram a ser os mesmos: “sujeito passivo cujo grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 60%.” O diploma limitou-se a estabelecer um critério geral e abstracto, por ele considerado mais adequado, quer para surpreender a incapacidade fiscalmente relevante, de um ponto de vista técnico-científico, quer para dar cumprimento ao princípio da igualdade na aplicação da lei, em substituição de um outro critério técnico que anteriormente lhe apontava para o mesmo efeito, que a entidade materialmente competente para quem a norma de isenção remetia a avaliação da incapacidade fiscalmente relevante - a administração de saúde - deveria seguir nessa tarefa. Sendo assim, o bloco da legalidade tributária continua a ser o mesmo, só tendo mudado o bloco de juridicidade (legalidade) da actuação técnica dos serviços competentes de saúde.

...

Sendo a situação pessoal fiscalmente relevante a existente em 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto e respeitando a incapacidade do sujeito passivo exactamente a essa situação pessoal no âmbito da deficiência, terá de ser à situação que então se verificar neste domínio que se terá de atender para aferir do direito do contribuinte aos benefícios fiscais que vão assim delimitar negativamente o efeito jurídico omnicompreensivo que decorreria da verificação dos factos tributários.

Deste modo será também à lei que então estiver em vigor que estabeleça o regime e os critérios técnico-científicos de determinação da natureza e grau da incapacidade relevada na lei fiscal como pressuposto do direito aos benefícios fiscais que deve atender-se.

Não estamos assim perante qualquer aplicação retroactiva do DL n.º 202/96, de 23/10, mas antes defronte de uma aplicação da lei para o futuro, de uma eficácia prospectiva da lei, de acordo com o princípio geral de direito decorrente do princípio democrático e

da tutela da confiança, ínsitos no princípio assumido pela nossa Lei Fundamental do Estado de Direito Democrático (art.º 2.º da CRP), afirmado, entre o mais, no art.º 12.º do C. Civil e no art.º 12.º da Lei Geral Tributária.

Ao contrário do defendido pelo recorrente, não poderá falar-se da existência de qualquer efeito jurídico consolidado na Ordem Jurídica, consubstanciado numa definição irrevogável de uma certa incapacidade, com determinada natureza e determinado grau.

E não poderá falar-se porque, como já se disse, a questão da relevância que a incapacidade possa alcançar no domínio tributário apenas se pode colocar, à face das normas que instituem os respectivos benefícios, quando pela ocorrência dos factos tributários haja de ser convocada a aplicação de norma que impeça ou atenua o âmbito dos efeitos constitutivos da obrigação tributária que a lei faz deles emergir. É a esse momento que há que reportar a existência dos pressupostos da norma concedente do benefício.

Apelar à determinação da incapacidade feita anteriormente com o recurso a critérios jurídicos técnico-científicos que entretanto foram abandonados pelo legislador apenas seria juridicamente admissível se a lei previsse a aplicação ultra-activa do regime anterior ao abrigo do qual o exame de avaliação da incapacidade foi feito.

Ora, não existe norma que tenha determinado esta eficácia ultra-activa dos critérios de aferição da incapacidade fiscalmente relevante, pelo que vale a regra geral.

Por outro lado, nem sequer a natureza dos benefícios em causa demanda o respeito pela definição que a administração de saúde haja feito da incapacidade e da sua natureza e grau, com aplicação dos critérios técnicos vigentes à data do exame. Na verdade, estando a verificação dos seus pressupostos reportada, de acordo com a lei que os prevê, à data dos factos tributários em cuja modelação de efeitos interferem negativamente, aliás, em consonância com a sua natureza pura e estrutural, só então poderá pôr-se a questão do direito a eles.

...  
Segundo o prescrito no n.º 1 do art.º 119.º do CIRIS, a administração fiscal pode exigir aos sujeitos passivos do IRS a apresentação de documentos comprovativos dos factos ou situações afirmados nas suas declarações, entre elas se contando a relativa ao grau e natureza da incapacidade susceptível de ser valorada fiscalmente.

...  
Assim, quando os contribuintes não demonstrem, através de atestado médico (ou documento equivalente, para o caso das juntas de saúde dos ramos das FA e da PSP e das juntas médicas da GNR - art.º 2.º, n.º 1, do DL 202/96), haver a incapacidade declarada sido avaliada de acordo com os critérios vigentes à data em que, segundo o tipo de imposto, se define a situação tributária concreta dos contribuintes - no tipo em causa, 31 de Dezembro - não pode a administração fiscal considerar como demonstrada a incapacidade declarada."

Em suma: não se perfilando argumentação susceptível de contrariar tal reafirmação recente do entendimento deste Pleno na matéria *sub judicio*, mantemo-lo, tendo sobremaneira em mente o estatuído no artigo 8.º do Código Civil.

Destarte, atento tudo o exposto, acorda-se conceder provimento ao recurso, revogando-se o aresto recorrido, ficando a valer a sentença da 1ª instância, que julgou improcedente esta impugnação.

Sem custas neste Pleno - artigo 3.º da Tabela, *a contrario*.

Lisboa, 7 de Maio de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator, por vencimento e sorteio) — *Ernâni Figueiredo* — *Brandão de Pinho* — *Alfre-*

*do Madureira* (vencido, declaração junta) — *Almeida Lopes* (vencido, voto anexo).

#### Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor - cfr. art.º 7.º - e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais - cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

#### Voto de vencido

#### DA INCONSTITUCIONALIDADE DA CIRCULAR N.º 1/96, DA D.G.C.I.

Os tribunais fiscais estão a ficar "entupidos" com este tipo de litígios entre o Fisco e os contribuintes, sendo certo que estes não têm qualquer tipo de culpa por tudo o que se está a passar.

Tudo começou com uma decisão da autoridade de saúde, circulada por todos os delegados de saúde do país, nos termos da qual a deficiência oftalmológica hipovisão avalia-se sem óculos e não com eles. Decisão infeliz e que induziu em erro milhares de contribuintes que obtiveram o estatuto de deficiente sem que a decisão de avaliação da sua incapacidade fosse revogada dentro do prazo legal de um ano, pelo que passou a caso decidido ou resolvido.

Quando a autoridade de saúde reparou no erro em que tinha incorrido, alterou o critério interpretativo da lei, mas não revogou as suas decisões anteriores, pelo que elas mantiveram-se de pé.

Quem quis corrigir os casos passados foi o Fisco, o qual, em vez de promover uma lei fiscal da Assembleia da República que solucionasse o problema, resolveu fazer uma "lei fiscal" por meio da Circular n.º 1/96, da DGCI, impondo aos contribuintes um dever fiscal acessório de se submeterem a novo exame médico pela autoridade de saúde e apresentarem ao Fisco o correspondente atestado médico.

O legislador tratou do assunto no Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, mas não quis resolver os casos passados, preocupando-se apenas com os casos pendentes e futuros.

Mas o que não quis fazer o legislador foi feito pela Administração Fiscal, que passou a considerar a Circular n.º 1/96 como lei geral do País em matéria tributária, impondo aos contribuintes regras de conduta ou padrões de comportamento. Mas o pior é que os tribunais fiscais, chamados a dirimir os litígios, passaram a considerar essa Cir-

cular como critério de decisão judicial e a considerar o comportamento da Administração como perfeitamente conforme à lei, como se o Fisco pudesse fazer leis em matéria fiscal. É com esta corrente jurisprudencial que não concordo, pois nem a Administração pode fazer leis nem os tribunais estão dispensados do dever de obediência à lei, ainda que ela lhes pareça injusta (art.º 8.º, n.º 2, do Código Civil). Se a lei for clamorosamente injusta, devem os tribunais fiscais recusar a sua aplicação com base em inconstitucionalidade mas esta recusa e este fundamento têm de ser expressos nas decisões judiciais para possibilitar o recurso obrigatório para o Tribunal Constitucional.

Como se vê pela fundamentação do acto de liquidação, o procedimento que o Fisco instaurou contra o recorrente não resultou da lei, mas da publicação da Circular n.º 1/96, de 31 de Janeiro de 1996, assinada pelo Director-Geral dos Impostos.

Nessa Circular, depois de se dizer que a Direcção Geral de Saúde tinha corrigido e clarificado o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente a interpretação anterior da lei, indicou-se o novo critério de interpretação da mesma e prescreveu-se a seguinte obrigação ou dever acessório - verdadeira regra de comportamento para os contribuintes e critério de decisão para o Fisco:

*1 - Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica hipovisão susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa da liquidação nos termos da Circular n.º 15/92, de 14 de Setembro, deverão obter, junto das autoridades de saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.*

*2. O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 01 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995.*

Foi em cumprimento expresso desta Circular que o Fisco determinou ao recorrente para apresentar novo atestado médico segundo o novo critério interpretativo da lei, sob pena de alteração da matéria colectável e correspondente liquidação adicional.

Nos termos do art.º 204.º da Constituição da República, nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar **normas** inconstitucionais, pelo que importa indagar se esta Circular n.º 1/96, da DGCI, constituiu, ou não, *na prática*, uma **norma em sentido funcional**.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que normas em sentido funcional são todas aquelas que contêm regras de conduta ou comportamento para os cidadãos e Administração ou critérios de decisão para as autoridades públicas (acórdãos 26/85, 80/86, 150/86, 168/88, 255/92, 152/93).

As circulares, em geral, são regulamentos internos que apenas vinculam os funcionários de certa hierarquia, acarretando responsabilidade disciplinar para os funcionários que as violarem. Deste modo, são regras de comportamento para os funcionários, providas de coerção, e são critérios de decisão para o superior hierárquico que aplica as sanções disciplinares.

No sentido de que as **circulares** são **regulamentos internos**, pode ver-se a opinião do Prof. AFONSO QUEIRO, in *Teoria dos Regulamentos, Revista de Direito e de Assuntos Sociais, Ano XXVII, pág. 5*.

No sentido de que as circulares, em geral, têm a qualidade de **normas jurídicas** por conterem comandos que se dirigem a uma generalidade de pessoas e que lhes impõem uma determinada conduta, pode ver-se o parecer n.º 62/96, da Procuradoria-Geral da República, publicado na *2ª Série do Diário da República, de 24.10.98, a pág. 14 964*.

No sentido de que as circulares são diplomas de carácter genérico que se dirigem a toda uma classe de funcionários e que reclamam deles a sua aplicação, sendo susceptíveis de recurso contencioso pelos particulares depois de ter havido uma lesão efectiva dos seus direitos, pode ver-se o artigo do Dr. LUIZ COSTA DA CUNHA VALENTE *A Ordem de Serviço, publicado no Boletim da Faculdade de Direito (Suplemento), 1940, págs. 142 e 143*.

Vem-se entendendo que as circulares têm apenas eficácia interna, não interferindo na esfera jurídica dos particulares nem vinculando os tribunais, mas a Procuradoria-Geral da República, no parecer aludido, admite que as circulares interpretativas podem acabar por produzir indirectamente efeitos jurídicos externos sobre os particulares através da actuação dos seus destinatários hierarquicamente vinculados a aplicá-las (cfr. pág. 14 965 do DR, 2.ª Série, de 24.10.98).

Também o Prof. AFONSO QUEIRO alude à existência dentro dos regulamentos internos de verdadeiros “regulamentos jurídicos”, contendo preceitos jurídicos dirigidos aos cidadãos, criando “normas jurídicas” e não meras normas administrativas, como é o caso das normas de processo administrativo (cfr. *ob. cit. págs. 6, 7 e 8*).

Seja como for no plano teórico, o certo é que, *na prática*, o Fisco deu eficácia externa à Circular n.º 1/96, impondo, com base nela, ao contribuinte uma regra de conduta ou de comportamento e prescrevendo para as autoridades fiscais um critério de decisão.

Mas ainda que assim não fosse para as circulares em geral, sempre é certo que as circulares em matéria fiscal têm um regime jurídico que as torna, inquestionavelmente, verdadeiras normas jurídicas, com eficácia externa para os contribuintes:

De facto, nos termos do art.º 59.º, n.º 3, al. b), da Lei Geral Tributária, a colaboração da administração tributária com os *contribuintes* compreende a **publicação**, no prazo de seis meses, **das orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias**, o que só pode significar que dessa colaboração resulta uma vinculação das pessoas que colaboram, Fisco por um lado e contribuintes por outro. Só assim faz sentido a **publicação** dessas orientações.

Por outro lado, de acordo com o disposto no art.º 68.º, n.º 4, al. b), da Lei Geral Tributária, a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instruções de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do facto tributário. Este preceito só pode ter o sentido de dotar a vinculatividade às circulares de natureza fiscal de uma particular força, semelhante à da vinculação à lei, o que faz com que as circulares tenham, aos olhos da LGT, a força de *verdadeiras normas jurídicas*.

Finalmente, nos termos do art.º 68.º, n.º 5, da LGT, não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa fé da lei os actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela

administração tributária. Isto só quer dizer que podem ser invocados perante os contribuintes os actos administrativos decorrentes de circulares, o que significa que estas têm eficácia externa a ponto de poderem prejudicar os contribuintes. Ainda de acordo com o art.º 43.º, n.º 2, da LGT, o contribuinte, se seguir as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas, pode invocar essas orientações em seu favor (mesmo em juízo).

Ora, em face destes dados doutrinários e legais, dúvidas não nos restam de que a Circular n.º 1/96, da DGCI, constitui um regulamento com eficácia externa, lesivo do contribuinte, por lhe impor uma regra de comportamento ou de conduta, com a qual ele não concorda por ser desconforme com a lei e o direito. Por isso, estamos em face de uma **norma em sentido funcional**, que deve ser desaplicada pelos tribunais nos pleitos que a eles chegarem, se for havida por inconstitucional. É o que se vai demonstrar.

Nos termos do art.º 165.º, n.º 1, al. i), da Constituição da República, é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que esta reserva de lei abrange a determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes, a que se refere o art.º 103.º, n.º 2, da CRP, bem como as regras sobre liquidação e cobrança, a que se refere o n.º 3 do mesmo preceito constitucional.

Daí que exista reserva de lei sobre tudo o que diz respeito aos benefícios fiscais, às garantias dos contribuintes e à liquidação de impostos.

Incluem-se nas garantias dos contribuintes as “garantias gerais relativas ao procedimento e acto tributário” (cfr. Prof. CASALTA NABAI, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 367).

Pois bem, a Circular n.º 1/96, da DGCI, cuja doutrina esteve na base da liquidação adicional impugnada, ao impor uma obrigação acessória ao recorrente - mandou-lhe fazer um novo exame médico junto da autoridade de saúde e obter o correspondente atestado comprovativo da incapacidade à luz de um novo critério interpretativo da lei - mexeu nas garantias constitucionais de procedimento tributário, impondo obrigações acessórias e novas regras de procedimento (cfr. art.º 8.º, n.º 2, als. c) e e) da LGT).

Por outro lado, essa Circular n.º 1/96 alterou as condições legais para a obtenção de benefícios fiscais, dificultando a sua obtenção e pondo em causa actos de reconhecimento dos benefícios fiscais anteriormente concedidos, actos esses praticados pelas autoridades de saúde.

Acontece que o Director-Geral dos Impostos não tem competência para, por meio de circular de eficácia externa, tratar de matérias incluídas na reserva de lei fiscal, pelo que usurpou os poderes fiscais da Assembleia da República, sendo essa Circular n.º 1/96 organicamente inconstitucional, por violação do disposto no art.º 165.º, n.º 1, al. i), da CRP, interpretado no art.º 8.º, n.º 2, als. c) e e) da LGT.

A Circular n.º 1/96 é ainda formalmente inconstitucional pois trata de matéria fiscal por meio de um regulamento, quando a única forma legal de tratar essa matéria é por meio de lei ou decreto-lei autorizado, nos termos do art.º 103.º, n.º 2, da CRP.

Mas, sendo um regulamento com eficácia externa, então a Circular n.º 1/96, da DGCI, devia indicar expressamente a lei (de saúde pública)

que visava regulamentar ou que definia a competência objectiva e subjectiva para a sua emissão. Ao ter omitido este dever imposto pelo art.º 112.º, n.º 8, da CRP, a referida circular incorreu em inconstitucionalidade formal.

A referida Circular n.º 1/96, da DGCI, veio regular, com eficácia retroactiva, as situações de incapacidade física anteriormente decididas pelas autoridades de saúde, dando sem efeito os correspondentes atestados e exigindo novos atestados médicos passados de conformidade com o novo critério. Ora, esta retroactividade da Circular era manifestamente imprevisível, é arbitrária e intolerável, afectando de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos contribuintes que tinham adquirido o direito ao benefício fiscal, pelo que viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito (art.º 2.º da CRP) e é supervenientemente inconstitucional por violar o princípio da não retroactividade das leis fiscais (art.º 103.º, n.º 3, da CRP).

Repare-se que a lei ordinária veio concretizar a reserva de lei fiscal no art.º 8.º da Lei Geral Tributária, nela abrangendo a definição das obrigações acessórias e as regras de procedimento tributário [n.º 2, als. c) e e)], pelo que a Circular n.º 1/96 violou o princípio da legalidade tributária.

Em conclusão: o acto de liquidação impugnado, porque decorrente de uma circular inconstitucional e ilegal, está ferido de invalidade.

#### **INCONSTITUCIONALIDADE NORMATIVA DO DECRETO-LEI N.º 202196, DE 23 DE OUTUBRO.**

O Fisco invocou o Decreto-Lei n.º 202/96, bem sabendo que o seu art.º 7.º, n.º 2, impede a aplicação retroactiva do novo critério às avaliações de incapacidade apuradas definitivamente ao abrigo da legislação anterior, pois esse novo critério somente se aplicava para o futuro e ainda aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que não era manifestamente o caso do recorrente.

O novo critério de atribuição do grau de deficiência consta da al. e), do n.º 5, do Anexo I, a que se refere o art.º 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 202196, o qual prescreve o seguinte:

*“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 deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução de coeficientes previstos na Tabela”.*

Trata-se de um critério de avaliação da deficiência diametralmente oposto ao que constava da alínea c), do n.º 5, das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro.

Mas porque os dois critérios são diametralmente opostos e radicalmente incompatíveis, o legislador quis salvaguardar as avaliações de incapacidade dos contribuintes decididas ao abrigo da lei anterior. E foi por isso que o n.º 2, do art.º 7.º, veio dispor que o novo diploma (com o novo critério) se aplica aos processos (de avaliação de incapacidade) em curso.

Acontece que o Fisco quer, à viva-força, que o novo critério tenha aplicação retroactiva, de forma a ficarem sem efeito as avaliações de incapacidade feitas ao abrigo da lei anterior, para que os contribuintes sejam constrangidos a fazer um novo exame médico de acordo com o novo critério legal.

Mas o que importa reter é que essa norma jurídica, na interpretação que dela fazem o Fisco e os tribunais fiscais, é inconstitucional por

violar o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, previsto no art.º 2.º da Constituição da República. Assim, é a **interpretação normativa** que dessa norma faz o Fisco e os tribunais fiscais que agora ponho em causa.

O **princípio da segurança jurídica** implica que o Fisco não possa *venire contra factum proprium* e mudar a sua interpretação da lei, passando a aplicar retroactivamente uma interpretação nova e inesperada, assim eliminando benefícios fiscais já reconhecidos ao contribuinte. Foi isso que o Fisco fez com o recorrente, pois na Circular refere-se claramente ter havido uma revogação expressa da interpretação anterior, o que deu origem a um novo critério de atribuição de deficiência. Mas nem a lei podia impor retroactivamente ao impugnante uma interpretação oposta da lei anterior que atribuiu um benefício fiscal. Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 172/00, publicado na 2.ª Série do DR de 25.10.2000.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei vigente ao tempo da avaliação da incapacidade, e o respectivo critério, sejam revogados retroactivamente por uma lei nova que altere o critério e extinga o benefício fiscal legitimamente concedido ao abrigo do critério anterior. A lei nova que imponha critério novo só pode aplicar-se às avaliações de incapacidade futuras, mas tem de deixar incólumes as avaliações passadas.

O **princípio da confiança jurídica** sai violado se uma lei nova, impondo um critério novo de avaliação da incapacidade, priva um contribuinte do **direito adquirido** a ser considerado deficiente para efeitos de IRS, quando esse contribuinte obteve o reconhecimento do direito ao benefício fiscal por acto da autoridade de saúde competente. Por maioria de razão, esse princípio sai violado quando o direito adquirido do contribuinte for um direito fundamental, como é o caso dos direitos dos cidadãos portadores de deficiência, nos termos do art.º 71.º, da CRP.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei posterior, por meio de um novo critério de avaliação da incapacidade, venha **revogar um acto administrativo** de reconhecimento do direito a um benefício fiscal praticado pela autoridade de saúde competente, o qual, por ser **constitutivo de um direito**, é irrevogável uma vez decorrido o prazo legal para a revogação dos actos administrativos ilegais.

O **princípio da confiança jurídica** implica que tenha de prevalecer sobre o interesse reditício do Estado o interesse do contribuinte deficiente na manutenção dos benefícios fiscais já atribuídos ou reconhecidos, embora de pressuposto ainda não verificado, pelo que a lei nova, mediante um novo critério, não pode desprezar o interesse e a confiança do deficiente na estabilidade do sistema jurídico e na estabilidade das situações criadas ao abrigo da lei antiga. Sobre o **critério da ponderação de interesses**, pode ver-se Prof. CASALTA NABAI, *ob. cit. pág. 421, e acórdão do tribunal Constitucional n.º 1204/96, publicado na 2.ª Série do DR de 22.1.97.*

Por todas estas razões, a interpretação normativa que implícita e tacitamente o Fisco e os tribunais fiscais fizeram do art.º 7.º, n.º 2.º, e da al. e), do n.º 5, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, previsto no art.º 2.º da CRP, pelo que o acto de liquidação adicional impugnado é nulo e a decisão judicial recorrida errada.

Finalmente, a interpretação normativa feita pelo Fisco e pelos tribunais fiscais, mediante a atribuição de **efeitos retroactivos** às referidas

normas jurídicas, gera inconstitucionalidade sucessiva ou superveniente das mesmas, nos termos do art.º 103.º, n.º 3, da CRP (revisão constitucional de 1997), assim como já gerava inconstitucionalidade originária por ser uma retroactividade intolerável, que afectou de forma inadmissível e arbitraria os direitos e expectativas legitimamente fundadas do contribuinte (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 410/95, in 2.ª Série do DR de 16.11.95). “Sustentar o contrário significaria admitir que o Estado pudesse restringir materialmente e com eficácia retroactiva (afrontando, desse modo, as legítimas expectativas dos particulares) o benefício fiscal anteriormente conferido” (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 185/2000, publicado na 2.ª Série do DR de 27.10.2000).

Ora, sendo o art.º 7.º, n.º 2, e a al. e), do n.º 5, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, na aludida **interpretação normativa**, inconstitucionais, deveriam os tribunais fiscais recusar a aplicação dessas normas nessa interpretação, nos termos do art.º 4.º, n.º 5, do ETAF, e declarar nulo o acto de liquidação impugnado.

Em conclusão: o Fisco não tomou em consideração uma decisão da autoridade de saúde competente, que tinha passado a caso decidido ou resolvido, com a força de caso julgado, pelo que o acto de liquidação impugnado, bem como as normas em que se baseou, violam o princípio da confiança, insito no princípio do Estado de Direito (art.º 2.º da CRP). Não compete ao Fisco invalidar os actos administrativos praticados pela autoridade de saúde ou privá-los de eficácia.

*José Joaquim Almeida Lopes.*

## Acórdão de 7 de Maio de 2003.

### Assunto:

*IRS — TNI — Incapacidades — Deficiência — Benefício Fiscal — Artsº 25º nº 3 e 80º nº 6 do CIRS e 44 nº 5 do EBF — Decs-Leis 341/93 e 202/06.*

### 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 legal 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 1996, 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 241/02. Recorrente: Jorge de Sá Afonso; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por oposição de acórdãos, por JORGE DE SÁ AFONSO, do aresto do TCA, proferido em 25/Set/01, que negou provimento ao recurso que o mesmo interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de IRS de 1996.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

1ª - Não foram respeitados os limites dos pressupostos legais para concessão do benefício fiscal previsto nos artigos 25º e 80º do CIRS, porquanto, possuindo o Recorrente uma deficiência permanente com um grau de incapacidade superior a 60%, e tendo feito prova dessa situação através de atestado suficiente emitido por entidade competente, tal situação foi ignorada.

2ª - A ARS era considerada entidade competente para emissão dos atestados de incapacidade antes do Dec.-Lei 202/96 e continuou a sê-lo por força deste diploma.

3ª - Até à entrada em vigor de Dec.-Lei 202/96 apenas se exigia que os atestados emitidos pela ARS referissem de modo inequívoco se a deficiência é permanente e qual o grau de incapacidade, e estas exigências estão satisfeitas no atestado apresentado pelo Recorrente.

4ª - Os novos critérios de avaliação da incapacidade introduzidos pelo Dec.-Lei 202/96 são aplicáveis apenas aos casos que venham a ser avaliados após a sua entrada em vigor, ou seja, a partir de 30/11/1996, e àqueles que nessa data estavam em curso de avaliação.

5ª - Por isso, a AF não pode recusar a atribuição do benefício fiscal ao Recorrente com base neste Dec.-Lei, por o mesmo já ter sido avaliado em data anterior à sua entrada em vigor, tratando-se por isso de um direito adquirido na vigência de lei anterior.

6ª - O acto de avaliação da incapacidade do Recorrente que se traduziu na emissão do atestado em causa, constitui um Acto Administrativo, e como tal estaria sujeito ao regime de revogação dos actos administrativos nos termos dos artigos 120º., 127º., 138.º e 142º. do CPA.

Pelo exposto, solicita a revogação do MD Acórdão recorrido, bem como da sentença recorrida, e julgando procedente a Impugnação, com as consequências legais, designadamente, impondo à AF a obrigação de restituir o imposto indevidamente pago pelo recorrente, bem como o pagamento dos respectivos juros compensatórios.”

E contra-alegou a Fazenda Pública, pugnando pelo acerto da decisão recorrida, já que, como aí bem se explana, “os actos certificativos da deficiência não revestem a natureza de administrativos constitutivos de direitos, sendo antes meros actos instrumentais pelo que, não sendo vinculativos, não obstam a que a AF solicitasse novo atestado que

obedecesse ao novo critério de comprovação” e “por o recorrente não haver apresentado, perante a AF, a prova da sua incapacidade, de acordo com as normas do D.L. n.º 202/96, não é atendível a deficiência invocada para efeitos fiscais”.

O Exm.º Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, “nos termos da jurisprudência largamente maioritária da Secção”, que cita.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, dando-se por reproduzida a matéria de facto fixada na instância recorrida - art.º 713º n.º 6 e 726º do C.P.Civil.

Adiantando-se, desde já, que existe efectivamente a invocada oposição de acórdãos: o recorrido de 25/Set/01 e o fundamento de 30/01/01 Rec. 4148/00, ambos do TCA.

Por modo que a questão dos autos - é a aplicação do regime legal previsto no CIRS e no EBF, 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. art.ºs. 25.º n.º 3 e 80º n.º 6 e 44º n.º 5 respectivamente, sendo que está em causa o imposto de 1996.

A Lei 9/89 de 02 Mai 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” - art.º 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 202/96, de 23 Out, que estabelece o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência 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 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 - n.º 5 al. e).

Exigência que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo dito Dec.-Lei 341/93; cujas Instruções Gerais dispunham - n.º 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, tem cobertura legal - está em causa, repute-se, o IRS de 1996.

Assim, é legítimo o comportamento da Administração Fiscal, ao exigir ao impugnante, para comprovação da qualidade de deficiente com grau de invalidez superior a 60 %, relativamente aos rendimentos de 1996, a apresentação de atestado médico de avaliação da sua incapacidade, nos termos do dito Dec-Lei 202/96.

É, aliás, o que meridianamente resulta do disposto no artº 119º do CIRS.

Certo que o atestado em causa, emitido em 1995, certifica um acto constitutivo de direitos, como atributivo de um direito subjectivo ao benefício fiscal.

Todavia, como parece óbvio, somente na medida do respectivo conteúdo, isto é, sem ter em conta a possibilidade integral - sem redução - da correcção da incapacidade.

Trata-se, por outro lado, de um acto de efeitos permanentes ou duradouros pelo que a sua relevância teria naturalmente fim com a alteração da lei: só a aplicação retroactiva desta afectaria tal direito, constituído na esfera jurídica da impugnante, o que não é o caso”.

Por outro lado, não está em causa o princípio constitucional da legalidade tributária de reserva de lei formal, uma vez que o aludido Dec-Lei 202/96 não estabelece qualquer benefício fiscal, limitando-se, nos termos expostos e no seguimento da Lei 9/89, a estabelecer o regime de avaliação de incapacidades das pessoas deficientes, obviamente e ainda que para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei.

Avaliação que é da competência da ARS sem que tenha de ser posta em causa pelo Fisco, dado o princípio da unicidade da Administração Pública e sem que, por isso, haja lugar a qualquer impugnação contenciosa por parte do mesmo.

Nenhuma dúvida, por outro lado, na aplicação do artº 14º nº 7 do CIRS, como reportada à própria situação de isenção para a respectiva aferição mesmo concebendo-se aquela como elemento negativo da incidência.

Pois é face à situação verificada prevista temporalmente na lei que há-de equacionar-se a existência, ou não, do benefício fiscal.

Aliás, a questão concentra-se, antes, na definição da aplicação temporal do preceito já que, sendo o rendimento anualmente comparimentado, sempre havia o seu apuramento de reportar-se a um dado momento temporal, entendendo o legislador, dentro do seu largo domínio de discricionariedade ou liberdade de actuação normativa, situá-lo em 31/Dez, altura em que já vigorava o dito Dec-Lei 202/96.

Como refere Sá Gomes, Teoria dos benefícios Fiscais, in CTF nºs 359-106 e 360-83, porque se trata de um benefício fiscal automaticamente resultante da lei, ele apenas poderá manter-se enquanto o legislador entender que se justifica a sua existência - pois que não há benefícios fiscais eternos -, podendo não só alterar os pressupostos legais da sua concessão como modificar o critério legal para determinação dos mesmos, ainda que e sempre sem carácter retroactivo.

Cfr. no sentido exposto, os recentes Acds. do Pleno deste STA, de 06/03/02 Recs. 25.635-B, 26.011, 21.169, 25.536 e 25.714, de 26/09/01 Rec. 25.801, de 27/06/01 Rec. 25.693 in Acs. Dout. 479-1492, 19/06/02 Recs. 26.273, 25774, 26.673, 26.793, 26.302, 25.978 e de 25/09/02, Recs. 26.790, 100/02, 26.027, 26.792, 26.172.

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

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 250 e a procuradoria em 70 %.

Lisboa, 7 de Maio de 2003. — *Domingo Brandão de Pinho* (relator por vencimento e sorteio) — *Vitor Manuel Marques Meira* — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *António José Pimpão* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido nos termos do voto anexo) — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* (vencido, conforme declaração junta).

#### Voto de vencido

(Da inconstitucionalidade da Circular n.º 1/96, da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos)

Os tribunais fiscais estão a ficar “entupidos” com este tipo de litígios entre o Fisco e os contribuintes, sendo certo que estes não têm qualquer tipo de culpa por tudo o que se está a passar.

Tudo começou com uma decisão da autoridade de saúde, circulada por todos os delegados de saúde do país, nos termos da qual a deficiência oftalmológica hipovisão avalia-se sem óculos e não com eles. Decisão infeliz e que induziu em erro milhares de contribuintes que obtiveram o estatuto de deficiente sem que a decisão de avaliação da sua incapacidade fosse revogada dentro do prazo legal de um ano, pelo que passou a caso decidido ou resolvido.

Quando a autoridade de saúde reparou no erro em que tinha incorrido, alterou o critério interpretativo da lei, mas não revogou as suas decisões anteriores, pelo que elas mantiveram-se de pé.

Quem quis corrigir os casos passados foi o Fisco, o qual, em vez de promover uma lei fiscal da Assembleia da República que solucionasse o problema, resolveu fazer uma “lei fiscal” por meio da Circular nº 1/96, da DGCI, impondo aos contribuintes um dever fiscal acessório de se submeterem a novo exame médico pela autoridade de saúde e apresentarem ao Fisco o correspondente atestado médico.

O legislador tratou do assunto no Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, mas não quis resolver os casos passados, preocupando-se apenas com os casos pendentes e futuros.

Mas o que não quis fazer o legislador foi feito pela Administração Fiscal, que passou a considerar a Circular nº 1/96 como lei geral do país em matéria tributária, impondo aos contribuintes regras de conduta ou padrões de comportamento. Mas o pior é que os tribunais fiscais, chamados a dirimir os litígios, passaram a considerar essa Circular como critério de decisão judicial e a considerar o comportamento da Administração como perfeitamente conforme à lei, como se o Fisco pudesse fazer leis em matéria fiscal. É com esta corrente jurisprudencial que não concordo, pois nem a Administração pode fazer leis nem os tribunais estão dispensados do dever de obediência à lei, ainda que ela lhes pareça injusta (artº 8º, nº 2, do Código Civil).



Se a lei for clamorosamente injusta, devem os tribunais fiscais recusar a sua aplicação com base em inconstitucionalidade, mas esta recusa e este fundamento têm de ser expressos nas decisões judiciais para possibilitar o recurso obrigatório para o Tribunal Constitucional.

Como se vê pela fundamentação do acto de liquidação, o procedimento que o Fisco instaurou contra o recorrente não resultou da lei, mas da publicação da Circular nº 1/96, de 31 de Janeiro de 1996, assinada pelo Director-Geral dos Impostos.

Nessa Circular, depois de se dizer que a Direcção Geral de Saúde tinha corrigido e clarificado o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente a interpretação anterior da lei, indicou-se o novo critério de interpretação da mesma e prescreveu-se a seguinte obrigação ou dever acessório - verdadeira regra de comportamento para os contribuintes e critério de decisão para o Fisco:

1. *Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica hipovisão susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa da liquidação nos termos da Circular nº 15/92, de 14 de Setembro, deverão obter, junto das autoridades de saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.*

2. *O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 01 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995.*

Foi em cumprimento expreso desta Circular que o Fisco determinou ao recorrente para apresentar novo atestado médico segundo o novo critério interpretativo da lei, sob pena de alteração da matéria colectável e correspondente liquidação adicional.

Nos termos do artº 204º da Constituição da República, nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar **normas** inconstitucionais, pelo que importa indagar se esta Circular nº 1/96, da DGCI, constituiu, ou não, *na prática*, uma **norma em sentido funcional**.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que normas em sentido funcional são todas aquelas que contêm regras de conduta ou comportamento para os cidadãos e Administração ou critérios de decisão para as autoridades públicas (acórdãos 26/85, 80/86, 150/86, 168/88, 255/92, 152/93).

As circulares, em geral, são regulamentos internos que apenas vinculam os funcionários de certa hierarquia, acarretando responsabilidade disciplinar para os funcionários que as violarem. Deste modo, são regras de comportamento para os funcionários, providas de coerção, e são critérios de decisão para o superior hierárquico que aplica as sanções disciplinares.

No sentido de que as **circulares** são **regulamentos internos**, pode ver-se a opinião do Prof. AFONSO QUEIRÓ, in *Teoria dos Regulamentos, Revista de Direito e de Assuntos Sociais, Ano XXVII, pág. 5.*

No sentido de que as circulares, em geral, têm a qualidade de normas jurídicas por conterem comandos que se dirigem a uma ge-

neralidade de pessoas e que lhes impõem uma determinada conduta, pode ver-se o parecer nº 62/96, da Procuradoria-Geral da República, publicado na 2ª *Série do Diário da República, de 24.10.98, a pág. 14 964.*

No sentido de que as circulares são diplomas de carácter genérico que se dirigem a toda uma classe de funcionários e que reclamam deles a sua aplicação, sendo susceptíveis de recurso contencioso pelos particulares depois de ter havido uma lesão efectiva dos seus direitos, pode ver-se o artigo do Dr. LUIZ COSTA DA CUNHA VALENTE *A Ordem de Serviço, publicado no Boletim da Faculdade de Direito (Suplemento), 1940, págs. 142 e 143.*

Vem-se entendendo que as circulares têm apenas eficácia interna, não interferindo na esfera jurídica dos particulares nem vinculando os tribunais, mas a Procuradoria-Geral da República, no parecer aludido, admite que as circulares interpretativas podem acabar por produzir indirectamente efeitos jurídicos externos sobre os particulares através da actuação dos seus destinatários hierarquicamente vinculados a aplicá-las (cfr. pág. 14 965 do DR, 2ª Série, de 24.10.98).

Também o Prof. AFONSO QUEIRÓ alude à existência dentro dos regulamentos internos de verdadeiros "regulamentos jurídicos", contendo preceitos jurídicos dirigidos aos cidadãos, criando "normas jurídicas" e não meras normas administrativas, como é o caso das normas de processo administrativo (cfr. *ob. cit. págs. 6, 7 e 8*).

Seja como for no plano teórico, o certo é que, **na prática**, o Fisco deu eficácia externa à Circular nº 1/96, impondo, com base nela, ao contribuinte uma regra de conduta ou de comportamento e prescrevendo para as autoridades fiscais um critério de decisão.

Mas ainda que assim não fosse para as circulares em geral, sempre é certo que as circulares em matéria fiscal têm um regime jurídico que as torna, inquestionavelmente, verdadeiras normas jurídicas, com eficácia externa para os contribuintes.

De facto, nos termos do artº 59º, nº 3, al. b), da Lei Geral Tributária, a colaboração da administração tributária com os **contribuintes** compreende a **publicação**, no prazo de seis meses, das **orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias**, o que só pode significar que dessa colaboração resulta uma vinculação das pessoas que colaboram, Fisco por um lado e contribuintes por outro. Só assim faz sentido a **publicação** dessas orientações.

Por outro lado, de acordo com o disposto no artº 68º, nº 4, al. b), da Lei Geral Tributária, a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instruções de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do facto tributário. Este preceito só pode ter o sentido de dotar a vinculatividade às circulares de natureza fiscal de uma particular força, semelhante à da vinculação à lei, o que faz com que as circulares tenham, aos olhos da LGT, a força de **verdadeiras normas jurídicas**.

Finalmente, nos termos do artº 68º, nº 5, da LGT, não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa fé da lei os actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela administração tributária. Isto só quer dizer que podem ser invocados perante os contribuintes os actos administrativos decorrentes de circulares, o que significa que estas têm eficácia externa a ponto de poderem prejudicar os contribuintes. Ainda de acordo com o artº 43º, nº 2, da LGT, o contribuinte, se seguir as orientações genéricas da administração

tributária, devidamente publicadas, pode invocar essas orientações em seu favor (mesmo em juízo).

Ora, em face destes dados doutrinários e legais, dúvidas não nos restam de que a Circular nº 1/96, da DGCI, constitui um regulamento com eficácia externa, lesivo do contribuinte, por lhe impor uma regra de comportamento ou de conduta, com a qual ele não concorda por ser desconforme com a lei e o direito. Por isso, estamos em face de uma **norma em sentido funcional**, que deve ser desaplicada pelos tribunais nos pleitos que a eles chegarem, se for havida por inconstitucional. É o que se vai demonstrar.

Nos termos do artº 165º, nº 1, al. i), da Constituição da República, é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que esta reserva de lei abrange a determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes, a que se refere o artº 103º, nº 2, da CRP, bem como as regras sobre liquidação e cobrança, a que se refere o nº 3 do mesmo preceito constitucional.

Daí que exista reserva de lei sobre tudo o que diz respeito aos **benefícios fiscais**, às garantias dos contribuintes e à liquidação de impostos.

Incluem-se nas garantias dos contribuintes as “garantias gerais relativas ao procedimento e acto tributário” (cfr. Prof. CASALTA NABAI, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 367).

Pois bem, a Circular nº 1/96, da DGCI, cuja doutrina esteve na base da liquidação adicional impugnada, ao impor uma obrigação acessória ao recorrente - mandou-lhe fazer um novo exame médico junto da autoridade de saúde e obter o correspondente atestado comprovativo da incapacidade à luz de um novo critério interpretativo da lei - mexeu nas garantias constitucionais de procedimento tributário, impondo obrigações acessórias e novas regras de procedimento [cfr. artº 8º, nº 2, als. c) e e) da LGT].

Por outro lado, essa Circular nº 1/96 alterou as condições legais para a obtenção de benefícios fiscais, dificultando a sua obtenção e pondo em causa actos de reconhecimento dos benefícios fiscais anteriormente concedidos, actos praticados pelas autoridades de saúde.

Acontece que o Director-Geral dos Impostos não tem competência para, por meio de circular de eficácia externa, tratar de matérias incluídas na reserva de lei fiscal, pelo que usurpou os poderes fiscais da Assembleia da República, sendo essa Circular nº 1/96 organicamente inconstitucional, por violação do disposto no artº 165º, nº 1, al. i), da CRP, interpretado no artº 8º, nº 2, als. c) e e) da LGT.

A Circular nº 1/96 é ainda formalmente inconstitucional pois trata de matéria fiscal por meio de um regulamento, quando a única forma legal de tratar essa matéria é por meio de lei ou decreto-lei autorizado, nos termos do artº 103º, nº 2, da CRP.

Mas, sendo um regulamento com eficácia externa, então a Circular nº 1/96, da DGCI, devia indicar expressamente a lei (de saúde pública) que visava regulamentar ou que definia a competência objectiva e subjectiva para a sua emissão. Ao ter omitido este dever imposto pelo artº 112º, nº 8, da CRP, a referida circular incorreu em inconstitucionalidade formal.

A referida Circular nº 1/96, da DGCI, veio regular, com eficácia retroactiva, as situações de incapacidade física anteriormente deci-

didadas pelas autoridades de saúde, dando sem efeito os correspondentes atestados e exigindo novos atestados médicos passados de conformidade com o novo critério. Ora, esta retroactividade da Circular era manifestamente imprevisível, é arbitrária e intolerável, afectando de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos contribuintes que tinham adquirido o direito ao benefício fiscal, pelo que viola o princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de Direito (artº 2º da CRP) e é supervenientemente inconstitucional por violar o princípio da não retroactividade das leis fiscais (artº 303º, nº 3, da CRP).

Repare-se que a lei ordinária veio concretizar a reserva de lei fiscal no artº 8º da Lei Geral Tributária, nela abrangendo a definição das obrigações acessórias e as regras de procedimento tributário [nº 2, als. c) e e)], pelo que a Circular nº 1/96 violou o princípio da legalidade tributária.

Em conclusão: o acto de liquidação impugnado, porque decorrente de uma circular inconstitucional e ilegal, está ferido de invalidade.

#### **INCONSTITUCIONALIDADE NORMATIVA DO DECRETO-LEI Nº 202/96, DE 23 DE OUTUBRO**

O Fisco invocou o Decreto-Lei nº 202/96, bem sabendo que o seu artº 7º, nº 2, impede a aplicação retroactiva do novo critério às avaliações de incapacidade apuradas definitivamente ao abrigo da legislação anterior, pois esse novo critério somente se aplicava para o futuro e ainda aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que não era manifestamente o caso do recorrente.

O novo critério de atribuição do grau de deficiência consta da al. e), do nº 5, do Anexo I, a que se refere o artº 4º, nº 1, do Decreto-Lei nº 202/96, o qual prescreve o seguinte:

*“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 deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução de coeficientes previstos na Tabela”.*

Trata-se de um critério de avaliação da deficiência diametralmente oposto ao que constava da alínea c), do nº 5, das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei nº 341/93, de 30 de Setembro.

Mas porque os dois critérios são diametralmente opostos e radicalmente incompatíveis, o legislador quis salvaguardar as avaliações de incapacidade dos contribuintes decididas ao abrigo da lei anterior. E foi por isso que o nº 2, do artº 7º, veio dispor que o novo diploma (com o novo critério) se aplica aos processos (de avaliação de incapacidade) em curso.

Acontece que o Fisco quer, à viva-força, que o novo critério tenha aplicação retroactiva, de forma a ficarem sem efeito as avaliações de incapacidade feitas ao abrigo da lei anterior, para que os contribuintes sejam constrangidos a fazer um novo exame médico de acordo com o novo critério legal.

Mas o que importa reter é que essa norma jurídica, na interpretação que dela fazem o Fisco e os tribunais fiscais, é inconstitucional por violar o **princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de Direito, previsto no artº 2º da Constituição da República**. Assim, é a **interpretação normativa** que dessa norma faz o Fisco e os tribunais fiscais que agora ponho em causa.

O **princípio da segurança jurídica** implica que o Fisco não possa *venire contra factum proprium* e mudar a sua interpretação da lei,

passando a aplicar retroactivamente uma interpretação nova e inesperada, assim eliminando benefícios fiscais já reconhecidos ao contribuinte. Foi isso que o Fisco fez com o recorrente, pois na Circulares refere-se claramente ter havido uma revogação expressa da interpretação anterior, o que deu origem a um novo critério de atribuição de deficiência. Mas nem a lei podia impor retroactivamente ao impugnante uma interpretação oposta da lei anterior que atribuiu um benefício fiscal. Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional nº 172/00, publicado na 2ª Série do DR de 25.10.2000.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei vigente ao tempo da avaliação da incapacidade, e o respectivo critério, sejam revogados retroactivamente por uma lei nova que altere o critério e extinga o benefício fiscal legitimamente concedido ao abrigo do critério anterior. A lei nova que imponha critério novo só pode aplicar-se às avaliações de incapacidade futuras, mas tem de deixar incólumes as avaliações passadas.

O **princípio da confiança jurídica** sai violado se uma lei nova, impondo um critério novo de avaliação da incapacidade, priva um contribuinte do **direito adquirido** a ser considerado deficiente para efeitos de IRS, quando esse contribuinte obteve o reconhecimento do direito ao benefício fiscal por acto da autoridade de saúde competente. Por maioria de razão, esse princípio sai violado quando o direito adquirido do contribuinte for um direito fundamental, como é o caso dos direitos dos cidadãos portadores de deficiência, nos termos do artº 71º, da CRP.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei posterior, por meio de um novo critério de avaliação da incapacidade, **venha revogar um acto administrativo** de reconhecimento do direito a um benefício fiscal praticado pela autoridade de saúde competente, o qual, por ser **constitutivo de um direito**, é irrevogável uma vez decorrido o prazo legal para a revogação dos actos administrativos ilegais.

O **princípio da confiança jurídica** implica que tenha de prevalecer sobre o interesse reditício do Estado o interesse do contribuinte deficiente na manutenção dos benefícios fiscais já atribuídos ou reconhecidos, embora de pressuposto ainda não verificado, pelo que a lei nova, mediante um novo critério, não pode desprezar o interesse e a confiança do deficiente na estabilidade do sistema jurídico e na estabilidade das situações criadas ao abrigo da lei antiga. Sobre o **critério da ponderação de interesses**, pode ver-se Prof. CASALTA NABAI, *ob. cit. pág. 421, e acórdão do Tribunal Constitucional nº 1204/96, publicado na 2ª Série do DR de 22.1.97.*

Por todas estas razões, a interpretação normativa que implícita e tacitamente o Fisco e os tribunais fiscais fizeram do artº 7º, nº 2º, e da al. e), do nº 5, do Anexo I, do Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, previsto no artº 2º da CRP, pelo que o acto de liquidação adicional impugnado é nulo e a decisão judicial recorrida errada.

Finalmente, a interpretação normativa feita pelo Fisco e pelos tribunais fiscais, mediante a atribuição de **efeitos retroactivos** às referidas normas jurídicas, gera inconstitucionalidade sucessiva ou superveniente das mesmas, nos termos do artº 103º, nº 3, da CRP (revisão constitucional de 1997), assim como já gerava inconstitucionalidade originária por ser uma retroactividade intolerável, que afectou de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fun-

dadas do contribuinte (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional nº 410/95, in 2ª Série do DR de 16.11.95). “Sustentar o contrário significaria admitir que o Estado pudesse restringir materialmente e com eficácia retroactiva (afrontando, desse modo, as legítimas expectativas dos particulares) o benefício fiscal anteriormente conferido” (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional nº 185/2000, publicado na 2ª Série do DR de 27.10.2000).

Ora, sendo o artº 7º, nº 2, e a al. e), do nº 5, do Anexo I, do Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, na aludida **interpretação normativa**, inconstitucionais, deveriam os tribunais fiscais recusar a aplicação dessas normas nessa interpretação, nos termos do artº 4º, nº 5, do ETAF, e declarar nulo o acto de liquidação impugnado.

Em conclusão: o Fisco não tomou em consideração uma decisão da autoridade de saúde competente, que tinha passado a caso decidido ou resolvido, com a força de caso julgado, pelo que o acto de liquidação impugnado, bem como as normas em que se baseou, violam o princípio da confiança, insito no princípio do Estado de Direito (artº 2º da CRP). Não compete ao Fisco invalidar os actos administrativos praticados pela autoridade de saúde ou privá-los de eficácia.

*José Joaquim Almeida Lopes.*

#### **Declaração de voto**

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor - cfr. art.º 7º - e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais - cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

#### **Acórdão de 7 de Maio de 2003.**

##### **Assunto:**

*IRS 1996. Regime de deficientes. Benefícios fiscais. Disfunção residual. Aplicação da lei no tempo.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- I) — *O DL 202/96, de 23.10. estabeleceu que se observasse na determinação do valor final da incapacidade para efeitos de acesso a benefícios fiscais, que 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 deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios.*
- II) — *Ora, é esta regra legal que confere cobertura à exigência que a Administração Fiscal faz de um novo atestado passado em conformidade com ela, sem que isso importe menor respeito pelo princípio da não retroactividade das leis, decorrente do art. 12º/1 do CC ou por direitos constituídos ao abrigo do legislado antigo.*

Recurso nº 685/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Fernando Alberto dos Santos Gomes e mulher; Relator: Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam, em conferência, no Pleno da 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com o acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo de 11.12.2001 que concedeu provimento ao recurso interposto por Fernando Alberto dos Santos Gomes e mulher, Maria Amélia Ferreira da Silva, revogando a sentença da 1ª Instância que julgara improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação de IRS, do ano de 1996, veio a Representante da Fazenda Pública recorrer para o Pleno da Secção, com base em oposição de julgados com o acórdão da mesma Secção do TCA de 05.12.2000, tirado no acórdão nº 4236/00.

A questão preliminar da existência de oposição foi decidida positivamente pelo despacho a fls. 188.

Concluiu as alegações a sustentar que:

— os benefícios fiscais têm de reportar-se à situação pessoal e familiar do contribuinte em 31/12 de cada ano civil, sendo que a prova exigida por lei para gozo do respectivo benefício fiscal deve ter em conta a data de 31/12 do ano anterior; — o DL n.º 206/96, de 23/10, entrou em vigor em 30/11/96 por força do que à data de 31 de Dezembro desse ano encontravam-se fixados os critérios de avaliação de incapacidade para o ano de 1996 e anos subsequentes, pelo que, só a aplicação desse diploma a todos os processos de incapacidade salvaguarda o princípio constitucional da igualdade;

— é requisito essencial para que a incapacidade seja atendível relativamente ao IRS de 1996 e anos subsequentes a apresentação pelo contribuinte perante a AF de prova da sua incapacidade de acordo com as normas do DL. n.º 206/96;

— termos em que deverá o presente recurso ser considerado procedente, revogando-se o acórdão recorrido por não ter feito a interpretação mais correcta da aplicação do Decreto-Lei n.º 206/96, de 23/10 art.º 7º/2, arts. 25º e 80º do CIRS e 44º do EBF e acolhendo-se a interpretação consagrada no acórdão fundamento, julgando-se improcedente a impugnação.

Ouvida a parte recorrida nada aduziu.

O Exmº Magistrado do MºPº emitiu parecer no sentido do provimento do recurso nos termos da jurisprudência pacífica deste Pleno.

O acórdão recorrido entendeu que até à entrada em vigor do DL nº 202/96, de 23.10, não havia normas específicas para a avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência para efeitos de benefícios fiscais, sendo prática corrente o recurso à TNI aprovada pelo DL nº 341/93, de 30.09 e nessa medida o DL nº 202/96, foi um diploma inovador, assim e no art. 7º/2 do próprio diploma este só se aplicaria a processos em curso e pendentes que não aos processos de avaliação já concluídos nessa data, assim, não podia a administração, com base em tal diploma, recusar tais benefícios fiscais.

O acórdão fundamento entendeu que o acto impugnado estaria coberto pelo DL nº 202/96, que consagrou o critério de avaliação estabelecido nas Circulares aplicando-se aquele ano, face ao disposto no art. 14º/7 do CIRS. A partir da entrada em vigor do referido diploma e face ao novo critério legal de avaliação de incapacidade, para efeitos fiscais, deixou o contribuinte de ter qualquer legítima expectativa no reconhecimento do benefício fiscal em causa, com base em acto de avaliação efectuado ao abrigo do critério legal revogado.

Cumprir decidir,

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

Controverte-se o regime legal da determinação do grau de invalidez permanente que há-de ser devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 60%, que constitui pressuposto de elevação dos limites de deduções ao rendimento colectável do trabalho (art. 25º/3 do CIRS), da elevação dos limites de deduções à colecta (art. 80º/6) e da concessão de benefícios fiscais previstos no art. 44º/5 do Estatuto dos Benefícios Fiscais em sede de IRS, referido ao tempo posterior à vigência do DL 202/96, de 23.10.

Este diploma, que estabeleceu o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei (art. 1º), veio estabelecer normas específicas para tal avaliação no decurso da proposição inserta no preâmbulo de obviar à necessidade de explicitar a competência para a avaliação de tal incapacidade e de criar normas de adaptação da anterior TNI, para o que se tornava necessário actualizar os procedimentos adoptados, de forma a adequar a utilização da TNI ao disposto na Lei 9/89, de 2.5.

E de entre as regras que o diploma estabeleceu de acordo com que vai dito, a observar na determinação do valor final da incapacidade, foi estabelecido que 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 deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, . . . (nº 5, al. e) das Instruções gerais do anexo I ao diploma).

Ora, é esta regra legal que confere cobertura à exigência que a Administração Fiscal faz de um novo atestado passado em conformidade com ela, sem que isso importe menor respeito pelo princípio da não retroactividade das leis, decorrente do art. 12º/1 do CC ou por direitos constituídos ao abrigo do legislado antigo.

A tributação em causa é respeitante a ano civil completado já depois da entrada em vigor do dito diploma (30 de Novembro de 1996)

e é o último dia do ano a que o imposto respeita que a lei confere relevo para aferir a *situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos para efeitos de tributação* (art. 14º/7 do CIRS, aditado pelo art. 24º/2 da Lei 65/90, de 28.12, a prescrever de harmonia com o art. 134º do mesmo código).

Por isso, relativamente ao período tributário em causa, já a situação tributária poderia ser reavaliada segundo as regras novas legais vigentes, exigindo-se novo atestado conforme com elas, pois então da lei se fazia tão somente uma aplicação para o **futuro**, a qual não é susceptível de agravar a segurança jurídica e o princípio da confiança, que são garantias dos contribuintes.

Por outro lado, não é viável configurar a situação anterior à lei nova como portadora de direitos adquiridos pelo contribuinte, a preservar dos efeitos modelados pela aplicação ultra-activa desta lei, porquanto os benefícios concedidos são permanentes, que não temporários, são puros, que não condicionados, nem convencionais ou para contratuais, e é nestas figuras, que não naquelas que se acolhem os direitos adquiridos que não podem ser suprimidos por lei posterior <sup>(1)</sup>.

Nestas outras, do campo dos benefícios fiscais de fonte exclusivamente legal, onde a bilateralidade e a paracontratualidade estão ausentes, e no silêncio da lei em regras de direito transitório, há apenas que curar guardar a aplicação da lei nova para os factos ocorridos na sua vigência, como é regra geral enunciada no regime da sucessão das leis no tempo do art. 12º do CC e decorre, ainda, do art. 10º do EBF, que mais não faz do que desenvolver tal regime <sup>(2)</sup>.

Por outro lado, não há que convocar violação do princípio da igualdade quando nenhuma prova vem feita sobre os alegados pressupostos da dita infracção.

Por tudo, tem a recorrente razão, devendo revogar-se o acórdão recorrido.

Termos em que se concede provimento ao recurso, julgando-se a impugnação improcedente.

Custas pela ora recorrida apenas na 1ª e 2ª instâncias, dado não ter contra-alegado no Pleno (art.º 3º da Tabela).

Lisboa, 7 de Maio de 2003. — *Ernâni Figueiredo* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Mendes Pimentel* — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão* — *Vitor Meira* — *Fonseca Limão* — *Alfredo Madureira* (vencido, conforme declaração junta) — *Baeta Queiroz* — *Pimenta do Vale* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido nos termos do voto anexo).

#### VOTO DE VENCIDO

##### DA INCONSTITUCIONALIDADE DA CIRCULAR Nº 1/96, DA D.G.C.I.

Os tribunais fiscais estão a ficar "entupidos" com este tipo de litígios entre o Fisco e os contribuintes, sendo certo que estes não têm qualquer tipo de culpa por tudo o que se está a passar.

Tudo começou com uma decisão da autoridade de saúde, circulada por todos os delegados de saúde do país, nos termos da qual a deficiência oftalmológica hipovisão avalia-se sem óculos e não com eles.

<sup>(1)</sup> Cf. Sá Gomes, Manual de Direito Fiscal, II, p.412.

<sup>(2)</sup> Cf., no sentido exposto, jurisprudência uniforme desta formação do STA, de que são exemplo os Acs. de 27. 11. 2002, procs. n.ºs 26789B, 26794, 26796 e 962/02.

Decisão infeliz e que induziu em erro milhares de contribuintes que obtiveram o estatuto de deficiente sem que a decisão de avaliação da sua incapacidade fosse revogada dentro do prazo legal de um ano, pelo que passou a caso decidido ou resolvido.

Quando a autoridade de saúde reparou no erro em que tinha incorrido, alterou o critério interpretativo da lei, mas não revogou as suas decisões anteriores, pelo que elas mantiveram-se de pé.

Quem quis corrigir os casos passados foi o Fisco, o qual, em vez de promover uma lei fiscal da Assembleia da República que solucionasse o problema, resolveu fazer uma "lei fiscal" por meio da Circular nº 1/96, da DGCI, impondo aos contribuintes um dever fiscal acessório de se submeterem a novo exame médico pela autoridade de saúde e apresentarem ao Fisco o correspondente atestado médico.

O legislador tratou do assunto no Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, mas não quis resolver os casos passados, preocupando-se apenas com os casos pendentes e futuros.

Mas o que não quis fazer o legislador foi feito pela Administração Fiscal, que passou a considerar a Circular nº 1/96 como lei geral do país em matéria tributária, impondo aos contribuintes regras de conduta ou padrões de comportamento. Mas o pior é que os tribunais fiscais, chamados a dirimir os litígios, passaram a considerar essa Circular como critério de decisão judicial e a considerar o comportamento da Administração como perfeitamente conforme à lei, como se o Fisco pudesse fazer leis em matéria fiscal. É com esta corrente jurisprudencial que não concordo, pois nem a Administração pode fazer leis nem os tribunais estão dispensados do dever de obediência à lei, ainda que ela lhes pareça injusta (artº 8º, nº 2, do Código Civil). Se a lei for clamorosamente injusta, devem os tribunais fiscais recusar a sua aplicação com base em inconstitucionalidade, mas esta recusa e este fundamento têm de ser expressos nas decisões judiciais para possibilitar o recurso obrigatório para o Tribunal Constitucional.

Como se vê pela fundamentação do acto de liquidação, o procedimento que o Fisco instaurou contra o recorrente não resultou da lei, mas da publicação da Circular nº 1/96, de 31 de Janeiro de 1996, assinada pelo Director-Geral dos Impostos.

Nessa Circular, depois de se dizer que a Direcção Geral de Saúde tinha corrigido e clarificado o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente a interpretação anterior da lei, indicou-se o novo critério de interpretação da mesma e prescreveu-se a seguinte obrigação ou dever acessório - verdadeira regra de comportamento para os contribuintes e critério de decisão para o Fisco:

1. *Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica hipovisão susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa da liquidação nos termos da Circular nº 15/92, de 14 de Setembro, deverão obter, junto das autoridades de saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.*

2. *O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 01 de Janeiro*

de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995.

Foi em cumprimento expresso desta Circular que o Fisco determinou ao recorrente para apresentar novo atestado médico segundo o novo critério interpretativo da lei, sob pena de alteração da matéria colectável e correspondente liquidação adicional.

Nos termos do artº 204º da Constituição da República, nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar **normas** inconstitucionais, pelo que importa indagar se esta Circular nº 1/96, da DGCI, constituiu, ou não, *na prática*, uma **norma em sentido funcional**.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que normas em sentido funcional são todas aquelas que contêm regras de conduta ou comportamento para os cidadãos e Administração ou critérios de decisão para as autoridades públicas (acórdãos 26/85, 80/86, 150/86, 168/88, 255/92, 152/93).

As circulares, em geral, são regulamentos internos que apenas vinculam os funcionários de certa hierarquia, acarretando responsabilidade disciplinar para os funcionários que as violarem. Deste modo, são regras de comportamento para os funcionários, providas de coerção, e são critérios de decisão para o superior hierárquico que aplica as sanções disciplinares.

No sentido de que as **circulares** são **regulamentos internos**, pode ver-se a opinião do Prof. AFONSO QUEIRO, in *Teoria dos Regulamentos, Revista de Direito e de Assuntos Sociais, Ano XXVII, pág. 5*.

No sentido de que as circulares, em geral, têm a qualidade de **normas jurídicas** por conterem comandos que se dirigem a uma generalidade de pessoas e que lhes impõem uma determinada conduta, pode ver-se o parecer nº 62/96, da Procuradoria-Geral da República, publicado na 2ª *Série do Diário da República, de 24.10.98, a pág. 14 964*.

No sentido de que as circulares são diplomas de carácter genérico que se dirigem a toda uma classe de funcionários e que reclamam deles a sua aplicação, sendo susceptíveis de recurso contencioso pelos particulares depois de ter havido uma lesão efectiva dos seus direitos, pode ver-se o artigo do Dr. LUIZ COSTA DA CUNHA VALENTE *A Ordem de Serviço, publicado no Boletim da Faculdade de Direito (Suplemento), 1940, págs. 142 e 143*.

Vem-se entendendo que as circulares têm apenas eficácia interna, não interferindo na esfera jurídica dos particulares nem vinculando os tribunais, mas a Procuradoria-Geral da República, no parecer aludido, admite que as circulares interpretativas podem acabar por produzir indirectamente efeitos jurídicos externos sobre os particulares através da actuação dos seus destinatários hierarquicamente vinculados a aplicá-las (cfr. pág. 14 965 do DR, 2ª Série, de 24.10.98).

Também o Prof. AFONSO QUEIRO alude à existência dentro dos regulamentos internos de verdadeiros “regulamentos jurídicos”, contendo preceitos jurídicos dirigidos aos cidadãos, criando “normas jurídicas” e não meras normas administrativas, como é o caso das normas de processo administrativo (cfr. *ob. cit. págs. 6, 7 e 8*).

Seja como for no plano teórico, o certo é que, *na prática*, o Fisco deu eficácia externa à Circular nº 1/96, impondo, com base nela, ao contribuinte uma regra de conduta ou de comportamento e prescrevendo para as autoridades fiscais um critério de decisão.

Mas ainda que assim não fosse para as circulares em geral, sempre é certo que as circulares em matéria fiscal têm um regime jurídico

que as torna, inquestionavelmente, verdadeiras normas jurídicas, com eficácia externa para os contribuintes.

De facto, nos termos do artº 59º, nº 3, al. b), da Lei Geral Tributária, a colaboração da administração tributária com os *contribuintes* compreende a **publicação**, no prazo de seis meses, das **orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias**, o que só pode significar que dessa colaboração resulta uma vinculação das pessoas que colaboram, Fisco por um lado e contribuintes por outro. Só assim faz sentido a **publicação** dessas orientações.

Por outro lado, de acordo com o disposto no artº 68º, nº 4, al. b), da Lei Geral Tributária, a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instruções de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do facto tributário. Este preceito só pode ter o sentido de dotar a vinculatividade às circulares de natureza fiscal de uma particular força, semelhante à da vinculação à lei, o que faz com que as circulares tenham, aos olhos da LGT, a força de **verdadeiras normas jurídicas**.

Finalmente, nos termos do artº 68º, nº 5, da LGT, não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa fé da lei os actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela administração tributária. Isto só quer dizer que podem ser invocados perante os contribuintes os actos administrativos decorrentes de circulares, o que significa que estas têm eficácia externa a ponto de poderem prejudicar os contribuintes. Ainda de acordo com o artº 43º, nº 2, da LGT, o contribuinte, se seguir as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas, pode invocar essas orientações em seu favor (mesmo em juízo).

Ora, em face destes dados doutrinários e legais, dúvidas não nos restam de que a Circular nº 1/96, da DGCI, constitui um regulamento com eficácia externa, lesivo do contribuinte, por lhe impor uma regra de comportamento ou de conduta, com a qual ele não concorda por ser desconforme com a lei e o direito. Por isso, estamos em face de uma **norma em sentido funcional**, que deve ser desaplicada pelos tribunais nos pleitos que a eles chegarem, se for havida por inconstitucional. É o que se vai demonstrar.

Nos termos do artº 165º, nº 1, al. i), da Constituição da República, é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que esta reserva de lei abrange a determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes, a que se refere o artº 103º, nº 2, da CRP, bem como as regras sobre liquidação e cobrança, a que se refere o nº 3 do mesmo preceito constitucional.

Daí que exista reserva de lei sobre tudo o que diz respeito aos **benefícios fiscais**, às garantias dos contribuintes e à liquidação de impostos.

Incluem-se nas garantias dos contribuintes as “garantias gerais relativas ao procedimento e acto tributário” (cfr. Prof. CASALTA NA-BAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 367).

Pois bem, a Circular nº 1/96, da DGCI, cuja doutrina esteve na base da liquidação adicional impugnada, ao impor uma obrigação acessória ao recorrente - mandou-lhe fazer um novo exame médico

junto da autoridade de saúde e obter o correspondente atestado comprovativo da incapacidade à luz de um novo critério interpretativo da lei - mexeu nas garantias constitucionais de procedimento tributário, impondo obrigações acessórias e novas regras de procedimento (cfr. artº 8º, nº 2, als. c) e e) da LGT).

Por outro lado, essa Circular nº 1/96 alterou as condições legais para a obtenção de benefícios fiscais, dificultando a sua obtenção e pondo em causa actos de reconhecimento dos benefícios fiscais anteriormente concedidos, actos esses praticados pelas autoridades de saúde.

Acontece que o Director-Geral dos Impostos não tem competência para, por meio de circular de eficácia externa, tratar de matérias incluídas na reserva de lei fiscal, pelo que usurpou os poderes fiscais da Assembleia da República, sendo essa Circular nº 1/96 organicamente inconstitucional, por violação do disposto no artº 165º, nº 1, al. i), da CRP, interpretado no artº 8º, nº 2, als. c) e e) da LGT.

A Circular nº 1/96 é ainda formalmente inconstitucional pois trata de matéria fiscal por meio de um regulamento, quando a única forma legal de tratar essa matéria é por meio de lei ou decreto-lei autorizado, nos termos do artº 103º, nº 2, da CRP.

Mas, sendo um regulamento com eficácia externa, então a Circular nº 1/96, da DGCI, devia indicar expressamente a lei (de saúde pública) que visava regulamentar ou que definia a competência objectiva e subjectiva para a sua emissão. Ao ter omitido este dever imposto pelo artº 112º, nº 8, da CRP, a referida circular incorreu em inconstitucionalidade formal.

A referida Circular nº 1/96, da DGCI, veio regular, com eficácia retroactiva, as situações de incapacidade física anteriormente decididas pelas autoridades de saúde, dando sem efeito os correspondentes atestados e exigindo novos atestados médicos passados de conformidade com o novo critério. Ora, esta retroactividade da Circular era manifestamente imprevisível, é arbitrária e intolerável, afectando de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos contribuintes que tinham adquirido o direito ao benefício fiscal, pelo que viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito (artº 2º da CRP) e é supervenientemente inconstitucional por violar o princípio da não retroactividade das leis fiscais (artº 303º, nº 3, da CRP).

Repare-se que a lei ordinária veio concretizar a reserva de lei fiscal no artº 8º da Lei Geral Tributária, nela abrangendo a definição das obrigações acessórias e as regras de procedimento tributário [nº 2, als. c) e e)], pelo que a Circular nº 1/96 violou o princípio da legalidade tributária.

Em conclusão: o acto de liquidação impugnado, porque decorrente de uma circular inconstitucional e ilegal, está ferido de invalidade.

#### INCONSTITUCIONALIDADE NORMATIVA DO DECRETO-LEI Nº 202/96, DE 23 DE OUTUBRO

O Fisco invocou o Decreto-Lei nº 202/96, bem sabendo que o seu artº 7º, nº 2, impede a aplicação retroactiva do novo critério às avaliações de incapacidade apuradas definitivamente ao abrigo da legislação anterior, pois esse novo critério somente se aplicava para o futuro e ainda aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que não era manifestamente o caso do recorrente.

O novo critério de atribuição do grau de deficiência consta da al. e), do nº 5, do Anexo I, a que se refere o artº 4º, nº 1, do Decreto-Lei nº 202/96, o qual prescreve o seguinte:

*“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 deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução de coeficientes previstos na Tabela”.*

Trata-se de um critério de avaliação da deficiência diametralmente oposto ao que constava da alínea c), do nº 5, das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei nº 341/93, de 30 de Setembro.

Mas porque os dois critérios são diametralmente opostos e radicalmente incompatíveis, o legislador quis salvaguardar as avaliações de incapacidade dos contribuintes decididas ao abrigo da lei anterior. E foi por isso que o nº 2, do artº 7º, veio dispor que o novo diploma (com o novo critério) se aplica aos processos (de avaliação de incapacidade) em curso.

Acontece que o Fisco quer, à viva-força, que o novo critério tenha aplicação retroactiva. de forma a ficarem sem efeito as avaliações de incapacidade feitas ao abrigo da lei anterior, para que os contribuintes sejam constrangidos a fazer um novo exame médico de acordo com o novo critério legal.

Mas o que importa reter é que essa norma jurídica, na interpretação que dela fazem o Fisco e os tribunais fiscais, é inconstitucional por violar o **princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, previsto no artº 2º da Constituição da República**. Assim, é a interpretação normativa que dessa norma faz o Fisco e os tribunais fiscais que agora ponho em causa.

O **princípio da segurança jurídica** implica que o Fisco não possa *venire contra factum proprium* e mudar a sua interpretação da lei, passando a aplicar retroactivamente uma interpretação nova e inesperada, assim eliminando benefícios fiscais já reconhecidos ao contribuinte. Foi isso que o Fisco fez com o recorrente, pois na Circulares refere-se claramente ter havido uma revogação expressa da interpretação anterior, o que deu origem a um novo critério de atribuição de deficiência. Mas nem a lei podia impor retroactivamente ao impugnante uma interpretação oposta da lei anterior que atribuiu um benefício fiscal. Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional nº 172/00, publicado na 2ª Série do DR de 25.10.2000.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei vigente ao tempo da avaliação da incapacidade, e o respectivo critério, sejam revogados retroactivamente por uma lei nova que altere o critério e extinga o benefício fiscal legitimamente concedido ao abrigo do critério anterior. A lei nova que imponha critério novo só pode aplicar-se às avaliações de incapacidade futuras, mas tem de deixar incólumes as avaliações passadas.

O **princípio da confiança jurídica** sai violado se uma lei nova, impondo um critério novo de avaliação da incapacidade, priva um contribuinte do *direito adquirido* a ser considerado deficiente para efeitos de IRS, quando esse contribuinte obteve o reconhecimento do direito ao benefício fiscal por acto da autoridade de saúde competente. Por maioria de razão, esse princípio sai violado quando o direito adquirido do contribuinte for um direito fundamental, como é o caso dos direitos dos cidadãos portadores de deficiência, nos termos do artº 71º, da CRP.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei posterior, por meio de um novo critério de avaliação da incapacidade, venha **revogar um acto administrativo** de reconhecimento do direito a um benefício fiscal praticado pela autoridade de saúde competente, o qual, por ser **constitutivo de um direito**, é irrevogável uma vez decorrido o prazo legal para a revogação dos actos administrativos ilegais.

O **princípio da confiança jurídica** implica que tenha de prevalecer sobre o interesse reditício do Estado o interesse do contribuinte deficiente na manutenção dos benefícios fiscais já atribuídos ou reconhecidos, embora de pressuposto ainda não verificado, pelo que a lei nova, mediante um novo critério, não pode desprezar o interesse e a confiança do deficiente na estabilidade do sistema jurídico e na estabilidade das situações criadas ao abrigo da lei antiga. Sobre o **critério da ponderação de interesses**, pode ver-se Prof. CASALTA NABAI, *ob. cit. pág. 421, e acórdão do Tribunal Constitucional n.º 1204/96, publicado na 2ª Série do DR de 22.1.97.*

Por todas estas razões, a interpretação normativa que implícita e tacitamente o Fisco e os tribunais fiscais fizeram do art.º 7º, n.º 2º, e da al. e), do n.º 5, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, previsto no art.º 2º da CRP, pelo que o acto de liquidação adicional impugnado é nulo e a decisão judicial recorrida errada.

Finalmente, a interpretação normativa feita pelo Fisco e pelos tribunais fiscais, mediante a atribuição de **efeitos retroactivos** às referidas normas jurídicas, gera inconstitucionalidade sucessiva ou superveniente das mesmas, nos termos do art.º 103º, n.º 3, da CRP (revisão constitucional de 1997), assim como já gerava inconstitucionalidade originária por ser uma retroactividade intolerável, que afectou de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundadas do contribuinte (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 410/95, in 2ª Série do DR de 16.11.95). “Sustentar o contrário significaria admitir que o Estado pudesse restringir materialmente e com eficácia retroactiva (afrontando, desse modo, as legítimas expectativas dos particulares) o benefício fiscal anteriormente conferido” (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 185/2000, publicado na 2ª Série do DR de 27.10.2000).

Ora, sendo o art.º 7º, n.º 2, e a al. e), do n.º 5, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, na aludida **interpretação normativa**, inconstitucionais, deveriam os tribunais fiscais recusar a aplicação dessas normas nessa interpretação, nos termos do art.º 4º, n.º 5, do ETAF, e declarar nulo o acto de liquidação impugnado.

Em conclusão: o Fisco não tomou em consideração uma decisão da autoridade de saúde competente, que tinha passado a caso decidido ou resolvido, com a força de caso julgado, pelo que o acto de liquidação impugnado, bem como as normas em que se baseou, violam o princípio da confiança, insito no princípio do Estado de Direito (art.º 2º da CRP). Não compete ao Fisco invalidar os actos administrativos praticados pela autoridade de saúde ou privá-los de eficácia.

*Almeida Lopes.*

#### **Declaração de voto**

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, pro-

feridos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor - cfr. art.º 7º - e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais - cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

#### **Acórdão de 7 de Maio de 2003.**

##### **Assunto:**

*Nulidade de sentença. Falta de fundamentação de facto. Art.º 142º n.º 2 do CPT. Discriminação dos factos provados e não provados. Art.º 144º do CPT.*

##### **Doutrina que dimana da decisão:**

*A falta de referência, na sentença, aos factos não provados — art.º 142º n.º 2 do CPT — enquadra-se na fundamentação da decisão, constituindo a nulidade da falta de fundamentação de facto prevista no art.º 144º do mesmo diploma, desde que tais factos se mostrem relevantes para a decisão da causa, segundo as várias soluções de direito plausíveis.*

Recurso n.º 869/02. Recorrentes: José Filipe Rosado e Silva e mulher; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional interposto, por oposição de Acórdãos, por JOSÉ FILIPE ROSADO E SILVA e mulher, do aresto do TCA, proferido em 16/10/01, que negou provimento ao recurso que os mesmos haviam interposto da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial por eles deduzida contra a liquidação adicional de IRS do ano de 1994.

Alegam os recorrentes que o acórdão recorrido diverge do acórdão do TCA, de 13/03/01, proferido no Proc.º 4546/00, pois, no âmbito da interpretação do art.º 32º n.º 1 do CIRS, o primeiro decidiu que,



sendo o veículo Peugeot, de matrícula XG-39-22, "utilizado pelo impugnante marido, indistintamente, para qualquer eventualidade na ARS e, também na sua vida profissional", tal é "suficiente para lhe retirar a afectação à actividade comercial da farmácia"; e o segundo decidiu em sentido contrário sendo conciliáveis os dois interesses.

E, bem assim, estar o aresto recorrido em oposição com o deste STA, de 27/04/94, Rec. 17.544, quanto à não discriminação da matéria de facto não provada pois enquanto o Acórdão fundamento entendeu tratar-se de nulidade, com enquadramento nos artºs 142º nº 2 e 144º nº 1 do CPT, o aresto recorrido decidiu tratar-se, não de nulidade, mas de mera irregularidade.

Ao que o TCA deu "por verificado o Conflito" (sic), ordenando a notificação "para alegações de 2º grau e conclusões".

Que os recorrentes formularam do seguinte modo:

"1 — O artº 142º do C.P.T., actual 123º nº 2 do C.P.P.T., impõe ao julgador a discriminação da matéria da facto provada e não provada, pois só com estas duas vertentes se acha concretizado o dever de fundamentação das decisões judiciais.

2 — A discriminação da factualidade provada e não provada serve para que a parte contra a qual foi proferida a decisão possa aferir da bondade da mesma e essencialmente conhecer o percurso cognoscitivo do julgador em termos de saber exactamente porque motivo não foi acolhida a sua pretensão ou porque razão os factos que alegou não foram considerados provados.

3 — Quando assim não acontece, como no caso dos autos, em que a douda sentença não discrimina a matéria de facto não provada, não pode considerar como fundamentada a respectiva decisão judicial e por isso essa omissão deve ser cominada com a nulidade absoluta da decisão, nos termos do artº 142º do C.P.T. ou actual 123º nº 2 e 125º do C.P.P.T. e artº 668º nº 1 b) do C.P.C., neste sentido vai o Acórdão Fundamento do STA de 27.04.94, Rec 17544, publicado no Apêndice do D.R. de 23.12.96, pág. 1296.

4 — Assim não acontecendo, o doudo Acórdão proferido nos presentes autos violou os dispositivos legais supracitados, efectuando uma incorrecta aplicação do Direito.

5 — O Acórdão proferido no Tribunal Central Administrativo no Processo nº 4546/00 - 2ª Secção, interpretando o artº 32º nº 1 do CIRS, veio a considerar que estando um veículo automóvel afecto à actividade comercial de uma empresa (Farmácia) e a sua utilização seja efectuada por um dos titulares no seu interesse pessoal, desde que conciliável com o interesse da empresa, não é suficiente para que ocorra a desafectação do mesmo da actividade comercial.

6 — Assim, devem aceitar-se os custos desse veículo na contabilidade da farmácia, sendo indiferente que a utilização do mesmo possa propiciar benefícios indistintos, quer para a empresa quer para os seus titulares, desde que conciliáveis.

7 — O doudo Acórdão proferido nos presentes autos entendeu de forma diversa, considerando que desde que o veículo seja utilizado por um dos titulares da empresa e em seu nome pessoal é suficiente para lhe retirar a desafectação da actividade da empresa e por isso não serem os seus custos decorrentes da sua utilização admitida.

8 — Considerando que o doudo Acórdão fez uma errada interpretação do segmento de norma do artº 32º nº 1 do CIRS, a qual deve ser interpretada de acordo com o entendimento plasmado no Acórdão Fundamento, pelo qual desde que o interesse pessoal de um dos

titulares da empresa e o interesse da empresa sejam conciliáveis não existe motivo para retirar a desafectação do veículo à actividade principal da empresa, deverá considerar-se como dedutíveis os custos da sua utilização.

Assim, dando provimento ao recurso nos termos constantes das conclusões, farão V. Ex<sup>as.</sup>, Senhores Conselheiros

JUSTIÇA"

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido da verificação da alegada oposição.

Nos termos do artº 30º al. c) do ETAF, são pressupostos expressos do recurso para este Pleno — por oposição de acórdãos do TCA — que se trate "do mesmo fundamento de direito", que não tenha havido "alteração substancial na regulamentação jurídica" e se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos.

O que naturalmente supõe a identidade de situações de facto já que, sem ela, não tem sentido a discussão dos referidos requisitos; por isso, ela não foi ali referida de modo expresso.

Para que exista oposição é, pois, necessária tanto uma identidade jurídica como factual.

Que, por natureza, se aferem pela análise do objecto das decisões em confronto.

Ora e em termos de interpretação do artº 32º nº 1 do CIRS, o acórdão recorrido, entendeu que, sendo o veículo Peugeot "utilizado pelo impugnante marido, indistintamente, para qualquer eventualidade, na ARS e também na sua vida profissional", tal era suficiente para lhe retirar afectação à actividade comercial da farmácia, por isso se não aceitando os custos da utilização do mesmo, ao passo que o Acórdão fundamento concluiu ao contrário, pela possibilidade de tal afectação, consequentemente aceitando os respectivos custos.

Pelo que existe, no ponto, a alegada oposição.

E, por outro lado, o Ac. recorrido entendeu que a não discriminação da matéria de facto não provada, em contrário do disposto no artº 142º nº 2 do CPT, constituía mera irregularidade e o acórdão fundamento, ao contrário, que tal situação concretizava a nulidade, nos termos do artº 144º nº 1 do mesmo diploma legal.

Assim, também aí, se verifica a alegada oposição.

Havendo, pois, que decidir-se de fundo.

Assim, quanto à nulidade:

O artº 142º nº 2 do CPT (123º nº 2 do CPPT), aplicável nos autos, impõe ao juiz, na sentença, a discriminação da matéria provada, da não provada, fundamentando as suas decisões.

Da parte final do preceito resulta, assim, que tal discriminação integra a fundamentação de facto da decisão, o que aliás igualmente resulta do disposto no artº 659º nº 2 do CPCivil em que se inclui a não discriminação dos factos provados.

Ora, no contencioso tributário, igualmente se há-de exigir tal integração relativamente aos factos não provados, dado que a respectiva exigência tanto se refere a uns como a outros.

Assim, a falta de discriminação dos factos, tanto provados como não provados, integra a nulidade da al. b) do nº 1 do artº 668º do CPCivil e 144º do CPT.

Trata-se de uma exigência suplementar - em relação ao CPCivil - da-quele contencioso.

Sendo que, na sentença, não há qualquer referência aos factos não provados.

O que se deixa exposto tem, todavia, uma limitação: a de que tal discriminação só tem sentido, em relação aos factos relevantes para a apreciação da causa, segundo as várias soluções plausíveis de direito, o que é corolário da norma genérica vigente no nosso direito processual da proibição da prática de actos inúteis (artº 137º do CPC).

Ora, é o caso do articulado pelos impugnantes nos artºs 11º e segts. (até 27) da petição, como aliás se mostra dos factos aditados à sentença pelo acórdão fundamentado.

Na verdade, procura-se, aí, demonstrar como funcionavam a farmácia e os postos farmacêuticos e a ajuda que o impugnante marido dava à mulher no exercício da sua actividade de comércio a retalho de produtos farmacêuticos.

Tudo em ordem a apurar se o veículo em causa estava ou não afecto, isto é, era ou não utilizado na referida actividade, uma vez que aí residia o cerne da questão factual dos autos.

Pois o que originou a liquidação adicional de IRS impugnada foi o facto de o mesmo veículo "ser utilizado para fins alheios à actividade, nomeadamente como meio de transporte do impugnante marido (professor em Portalegre)".

Pelo que se trata de factos relevantes para a decisão da causa, alegados pelos impugnantes e sobre os quais não foi tomada decisão explícita na sentença, considerando-os provados ou não provados.

Sendo, assim, de concluir verificar-se efectivamente a arguida nulidade — falta de fundamentação de facto — pois que se não faz qualquer referência aos factos não provados.

Por outro lado, e tal como se entendeu no acórdão fundamentado do TCA, em termos de interpretação do artº 32º nº 1 do CIRS e quanto à utilização do veículo Peugeot, a provarem-se os ditos e alegados factos, como no mesmo aresto, as respectivas despesas são de considerar custos, por tal não ser suficiente para retirar a afectação do veículo à actividade da farmácia, como bem se demonstra no referido acórdão fundamentado já que a respectiva utilização na actividade profissional do impugnante marido era meramente secundária e subordinada à referente à farmácia.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o aresto recorrido e anulando-se a sentença para ser proferida outra que tenha em consideração o ora decidido.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Maio de 2003. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator, com a declaração de voto junta) — *Lúcio Barbosa* — *Ernâni Figueiredo* — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Mendes Pimentel* (subscrevendo a declaração de voto do Exmº Conselheiro Brandão de Pinho) — *Fonseca Limão* — *Alfredo Madureira* — *António Pimpão* — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

#### Declaração de voto

A *ratio* do disposto no dito artº 144º nº 2 do CPT, em relação aos factos não provados, está em que, no contencioso tributário, não há lugar à decisão da matéria de facto, por meio de acórdão ou despacho, próprios e autónomos, como acontece no processo civil — artº 653º nº 2 —, em que se exige a indicação dos "factos que o tribunal julga provados e quais os que julga não provados".

No contencioso tributário, é na própria sentença que se opera tal julgamento.

Aí, pois, a exigida discriminação dos factos provados e não provados é absolutamente essencial, pois que não existe outra peça processual que concretize tal julgamento da matéria de facto.

Compreende-se assim a não referência, no artº 659º do CPCivil, aos factos não provados pois que, aí, na sentença, não resta senão aplicar o direito aos factos provados, já que, como é óbvio, os não provados não interessam para o efeito.

É, pois, a necessidade absoluta de julgamento da matéria de facto efectuada, no contencioso tributário, na própria sentença, que leva directamente à exigência da predita discriminação entre "a matéria provada da não provada".

Pelo que, na previsão do referido artº 142º nº 2, "a indicação da matéria de facto não provada deve ser feita indissociavelmente da indicação da matéria de facto provada, como se depreende da expressão "o Juiz discriminará também a matéria provada da não provada", o que supõe que essa discriminação seja feita concomitantemente.

Sendo assim, a falta de discriminação da matéria de facto não provada, no domínio do contencioso tributário, será equiparável à falta de indicação da matéria de facto provada, para efeitos da nulidade prevista no artº 144º nº 1."

Cfr. o Ac. do STA de 06/06/01 Rec. 25.827 e Jorge de Sousa, CPPT Anotado, 3ª edição, pág. 568.

Pelo que, dada a consagração legal expressa, não há aqui que trazer à colação a exigência doutrinária e jurisprudencial corrente, da necessidade da absoluta falta de motivação para a existência da nulidade.

Por outro lado, tal discriminação terá de abranger todos os factos alegados, tanto pelo contribuinte como pela Fazenda Pública, ainda que por mera remissão para os respectivos artigos do petítório.

Aliás, em certos casos, o próprio ónus da prova cabe à Administração Tributária — cfr. artº 74º da LGT.

Ainda, a inexistência de qualquer referência aos factos não provados deixa sem saber se o tribunal os considerou ou não, o que igualmente releva em termos de falta de fundamentação.

*Brandão de Pinho.*

### Acórdão de 7 de Maio de 2003.

#### Assunto:

*IRS. Deficiência. Benefício fiscal. Disfunção residual. Princípio da legalidade.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*I — O DL n.º 202/96, de 23/10, introduziu um novo regime na avaliação da incapacidade para efeito de acesso a benefícios fiscais.*

*II — Este diploma passou a dar relevância à disfunção funcional, ou seja, a uma disfunção residual após a aplicação dos respectivos meios de correcção.*

- III — Assim, a partir da sua entrada em vigor, o coeficiente de incapacidade deve corresponder a essa disfunção.
- IV — A actividade da Administração Fiscal está subordinada ao princípio da legalidade, pelo que deve ela pautar a sua actividade de acordo com as leis contemporâneas da decisão.

Recurso n.º 877/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Mário João Ribeiro Gomes e outra; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA:

1 - Inconformada com o acórdão do TCA que, concedendo provimento a um recurso interposto pelos impugnantes, revogou a sentença recorrida e julgou procedente a impugnação, a **Fazenda Pública** trouxe recurso para este Supremo Tribunal, alegando oposição de acórdãos.

Foi julgada verificada a oposição de acórdãos.

Sobre a questão de fundo, a Fazenda Pública apresentou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

- a) Os benefícios fiscais têm de reportar-se à situação pessoal e familiar do contribuinte em 31 de Dezembro de cada ano civil.
- b) A prova exigida por lei para gozo do respectivo benefício fiscal deve ter em conta a data de 31 de Dezembro do ano anterior.
- c) O DL n.º 206/86 (queria escrever-se 96), de 23/10, entrou em vigor em 30/11/86 por força do que, à data de 31/12/96, se encontravam fixados os critérios de avaliação de incapacidade para o ano de 1996 e anos subsequentes.
- d) Só a aplicação do DL 206/86, de 23/10, a todos os processos de incapacidade salvaguarda o princípio constitucional da igualdade.
- e) É requisito essencial para que a incapacidade seja atendível relativamente ao IRS do ano de 1996 e anos subsequentes a apresentação pelo contribuinte perante a AF de prova da sua incapacidade de acordo com as normas do DL n.º 206/96.

Os recorridos sustentam que o recurso não merece provimento. O MP teve vista nos autos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Tendo em conta que não vem controvertida a matéria de facto fixada no tribunal recorrido, e não haver lugar à sua alteração, dá-se a mesma como assente por remissão - art.ºs. 713.º, 6, 726.º, 749.º e 762.º, 1, do CPC.

3. Sendo evidente que há oposição entre os acórdãos em confronto - o acórdão recorrido sustenta não ser necessário um novo atestado médico para comprovar a incapacidade e o acórdão fundamento sustenta o contrário - sendo as mesmas as questões de facto e a mesma a legislação aplicável e aplicada, há que apreciar uma outra questão prévia, que tem a ver com a alegada não apresentação de alegações tendente a demonstrar a alegada oposição de acórdãos.

Que dizer?

Temos para nós que, sucintamente embora, o recorrente alegou essa oposição de acórdãos, em termos suficientemente relevantes para justificar a afirmação que deu cumprimento ao dispositivo legal respectivo.

E que dizer quanto ao fundo da questão?

Está em causa, como vimos, o IRS de 1996.

Estamos assim já em plena vigência do DL 202/96, de 23/10.

Ora, como se escreveu no Acórdão deste STA de 17/05/00, cuja doutrina seguiremos de muito perto, por merecer a nossa inteira concordância, o dito diploma veio estabelecer um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência, para efeito de acesso das mesmas às medidas e benefícios previstos na lei, com normas próprias para tal avaliação e diferentes das anteriores. Reconhece-se, de acordo com o respectivo preâmbulo, a necessidade tanto de explicitar a competência para avaliação de tal incapacidade, com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI, tornando-se pois necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

Nos termos desta TNI só releva agora a "disfunção residual", pelo que o coeficiente de incapacidade deve ser encontrado apenas após a aplicação dos respectivos meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela -n.º 5, al. e).

Exigência que não constava da lei anterior (Lei n.º 9/89, de 2/5) nem da TNI aprovada pelo dito DL 341/93, cujas Instruções Gerais dispunham - n.º 5, al. c) - que, quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderia 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%.

Ora, os atestados apresentados pelos impugnantes foram emitidos em função da TNI vigente à data, ou seja, antes da vigência do DL n.º 202/96, já que então vigorava ainda o DL n.º 341/93, de 30/09.

Porém, a exigência da Administração em exigir a apresentação de um novo atestado, ao abrigo do disposto no dito DL n.º 202/96, tem cobertura legal, já que estamos perante o IRS de 1996.

É certo que os atestados apresentados pelos impugnantes certificam um acto constitutivo de direitos, como atributivo de um direito subjectivo a um benefício fiscal.

Mas só na medida do respectivo conteúdo, ou seja, sem ter em conta a possibilidade integral - sem redução - da redução da incapacidade.

Trata-se, por outro lado, de um acto de efeitos permanentes ou duradouros pelo que a sua relevância teria naturalmente um fim com a alteração da lei: só a aplicação retroactiva desta - o que não é o caso - afectaria tal direito constituído na esfera jurídica da impugnante.

Acresce que a questão não é a de impugnação do acto da ARS pela AF - que não era possível face ao princípio da unicidade da administração - mas da sua validade face à lei nova.

Refira-se finalmente que não foram postos em causa princípios constitucionais, como o da legalidade, da confiança, e da segurança jurídica dos contribuintes, já que estes não podem legitimamente esperar que as leis se mantenham imutáveis. Ao invés, há-de perspectivar a sua alteração face às novas situações da vida real que as leis procuram regular, de acordo até com o progresso da ciência e a sua incapacidade efectivamente real (que não apenas virtual).

Dir-se-á agora que não se está perante uma exigência da Administração Fiscal decorrente de uma circular. A circular concretiza isso sim o comando legal.

Nem se diga que a Administração Fiscal pôs em causa o documento emitido pela autoridade administrativa competente.

Não. Os atestados não estão em causa. O que se pretende é um novo atestado, a emitir, de acordo com as novas regras legais. Exigência compatível com o normal desempenho de funções da AF.

E esta não exige novas obrigações ao impugnante. Antes, exige um atestado que se adequa às novas exigências da lei.

Que, como sabemos, deixa de atender à disfunção natural, mas, aproveitando as novas conquistas da ciência, se circunscreve à disfunção residual, ou seja, aquela disfunção final, já após a respectiva correcção.

A AF não exorbitou das suas funções, dando antes cumprimento escrupuloso às novas normas legais.

É certo que a exigência do(s) atestado(s) será, ao que parece, anterior à vigência do referido Dec.-Lei, não tendo sido tal exigência renovada para o ano de 1996. Mas, na vigência do dito Dec.-Lei, e para poder usufruir do benefício fiscal, necessário seria apresentar um atestado com as aludidas características, o que os impugnantes não fizeram. Digamos que a AF se antecipou à lei. Ou seja: a exigência da administração, vertida em circular, acabou por ter consagração legislativa.

Daí que proceda a pretensão da FP.

A decisão recorrida não pode pois manter-se.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido, ficando a valer a sentença da 1.ª Instância, julgando se consequentemente improcedente a impugnação e mantendo-se assim a liquidação impugnada.

Custas pelos recorridos, fixando-se a taxa de justiça em € 300 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 7 de Maio de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator por sorteio e vencimento) — *Ernâni Figueiredo* — *Mendes Pimentel* — *Brandão de Pinho* — *Fonseca Limão* — *Vitor Meira* — *Baeta Queiroz* — *António Pimpão* — *Alfredo Madureira* (vencido, conforme declaração junta) — *Almeida Lopes* (vencido nos termos do voto anexo).

#### Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação* de incapacidade pendentes à data da sua entrada em vigor - cfr. art.º 7.º - e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer

pelos Tribunais - cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

#### Voto de vencido

#### DA INCONSTITUCIONALIDADE DA CIRCULAR N.º 1/96 DA DGCI

Os tribunais fiscais estão a ficar "entupidos" com este tipo de litígios entre o Fisco e os contribuintes, sendo certo que estes não têm qualquer tipo de culpa por tudo o que se está a passar.

Tudo começou com uma decisão da autoridade de saúde, circulada por todos os delegados de saúde do país, nos termos da qual a deficiência oftalmológica hipovisão avalia-se sem óculos e não com eles. Decisão infeliz e que induziu em erro milhares de contribuintes que obtiveram o estatuto de deficiente sem que a decisão de avaliação da sua incapacidade fosse revogada dentro do prazo legal de um ano, pelo que passou a caso decidido ou resolvido.

Quando a autoridade de saúde reparou no erro em que tinha incorrido, alterou o critério interpretativo da lei, mas não revogou as suas decisões anteriores, pelo que elas mantiveram-se de pé.

Quem quis corrigir os casos passados foi o Fisco, o qual, em vez de promover uma lei fiscal da Assembleia da República que solucionasse o problema, resolveu fazer uma "lei fiscal" por meio da Circular n.º 1/96, da DGCI, impondo aos contribuintes um dever fiscal acessório de se submeterem a novo exame médico pela autoridade de saúde e apresentarem ao Fisco o correspondente atestado médico.

O legislador tratou do assunto no Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, mas não quis resolver os casos passados, preocupando-se apenas com os casos pendentes e futuros.

Mas o que não quis fazer o legislador foi feito pela Administração Fiscal, que passou a considerar a Circular n.º 1/96 como lei geral do país em matéria tributária, impondo aos contribuintes regras de conduta ou padrões de comportamento. Mas o pior é que os tribunais fiscais, chamados a dirimir os litígios, passaram a considerar essa Circular como critério de decisão judicial e a considerar o comportamento da Administração como perfeitamente conforme à lei, como se o Fisco pudesse fazer leis em matéria fiscal. É com esta corrente jurisprudencial que não concordo, pois nem a Administração pode fazer leis nem os tribunais estão dispensados do dever de obediência à lei, ainda que ela lhes pareça injusta (art.º 8.º, n.º 2, do Código Civil). Se a lei for clamorosamente injusta, devem os tribunais fiscais recusar a sua aplicação com base em inconstitucionalidade, mas esta recusa e este fundamento têm de ser expressos nas decisões judiciais para possibilitar o recurso obrigatório para o Tribunal Constitucional.

Como se vê pela fundamentação do acto de liquidação, o procedimento que o Fisco instaurou contra o recorrente não resultou da lei, mas da publicação da Circular n.º 1/96, de 31 de Janeiro de 1996, assinada pelo Director-Geral dos Impostos.

Nessa Circular, depois de se dizer que a Direcção Geral de Saúde tinha corrigido e clarificado o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente a interpretação anterior da lei, indicou-se o novo

critério de interpretação da mesma e prescreveu-se a seguinte obrigação ou dever acessório - verdadeira regra de comportamento para os contribuintes e critério de decisão para o Fisco:

1 - Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica hipovisão susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa da liquidação nos termos da Circular n.º 15/92, de 14 de Setembro, deverão obter, junto das autoridades de saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.

2 - O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 01 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995.

Foi em cumprimento expresso desta Circular que o Fisco determinou ao recorrente para apresentar novo atestado médico segundo o novo critério interpretativo da lei, sob pena de alteração da matéria colectável e correspondente liquidação adicional.

Nos termos do art.º 204.º da Constituição da República, nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar **normas** inconstitucionais, pelo que importa indagar se esta Circular n.º 1/96, da DGCI, constituiu, ou não, *na prática*, uma **norma em sentido funcional**.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que normas em sentido funcional são todas aquelas que contêm regras de conduta ou comportamento para os cidadãos e Administração ou critérios de decisão para as autoridades públicas (acórdãos 26/85, 80/86, 150/86, 168/88, 255192, 152/93).

As circulares, em geral, são regulamentos internos que apenas vinculam os funcionários de certa hierarquia, acarretando responsabilidade disciplinar para os funcionários que as violarem. Deste modo, são regras de comportamento para os funcionários, providas de coerção, e são critérios de decisão para o superior hierárquico que aplica as sanções disciplinares.

No sentido de que as **circulares são regulamentos internos**, pode ver-se a opinião do Prof. AFONSO QUEIRÓ, in *Teoria dos Regulamentos, Revista de Direito e de Assuntos Sociais, Ano XXVII, pág. 5*.

No sentido de que as circulares, em geral, têm a qualidade de normas jurídicas por conterem comandos que se dirigem a uma generalidade de pessoas e que lhes impõem uma determinada conduta, pode ver-se o parecer n.º 62/96, da Procuradoria-Geral da República, publicado na 2ª Série do Diário da República, de 24.10.98, a pág. 14 964.

No sentido de que as circulares são diplomas de carácter genérico que se dirigem a toda uma classe de funcionários e que reclamam deles a sua aplicação, sendo susceptíveis de recurso contencioso pelos particulares depois de ter havido uma lesão efectiva dos seus direitos, pode ver-se o artigo do Dr. LUIZ COSTA DA CUNHA VALENTE *A Ordem de Serviço*, publicado no *Boletim da Faculdade de Direito (Suplemento)*, 1940, págs. 142 e 143.

Vem-se entendendo que as circulares têm apenas eficácia interna, não interferindo na esfera jurídica dos particulares nem vinculando os tribunais, mas a Procuradoria-Geral da República, no parecer alu-

dido, admite que as circulares interpretativas podem acabar por produzir indirectamente efeitos jurídicos externos sobre os particulares através da actuação dos seus destinatários hierarquicamente vinculados a aplicá-las (cfr. pág. 14 965 do DR, 2.ª Série, de 24.10.98).

Também o Prof AFONSO QUEIRÓ alude à existência dentro dos regulamentos internos de verdadeiros "regulamentos jurídicos", contendo preceitos jurídicos dirigidos aos cidadãos, criando "normas jurídicas" e não meras normas administrativas, como é o caso das normas de processo administrativo (cfr. ob. cit. págs. 6, 7 e 8).

Seja como for no plano teórico, o certo é que, **na prática**, o Fisco deu eficácia externa à Circular n.º 1/96, impondo, com base nela, ao contribuinte uma regra de conduta ou de comportamento e prescrevendo para as autoridades fiscais um critério de decisão.

Mas ainda que assim não fosse para as circulares em geral, sempre é certo que as circulares em matéria fiscal têm um regime jurídico que as torna, inquestionavelmente, verdadeiras normas jurídicas, com eficácia externa para os contribuintes.

De facto, nos termos do art.º 59.º, n.º 3, al. b), da Lei Geral Tributária, a colaboração da administração tributária com os **contribuintes** compreende a **publicação**, no prazo de seis meses, das **orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias**, o que só pode significar que dessa colaboração resulta uma vinculação das pessoas que colaboram, Fisco por um lado e contribuintes por outro. Só assim faz sentido a **publicação** dessas orientações.

Por outro lado, de acordo com o disposto no art.º 68.º, n.º 4, al. b), da Lei Geral Tributária, a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instruções de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do facto tributário. Este preceito só pode ter o sentido de dotar a vinculatividade às circulares de natureza fiscal de uma particular força, semelhante à da vinculação à lei, o que faz com que as circulares tenham, aos olhos da LGT, a **força de verdadeiras normas jurídicas**.

Finalmente, nos termos do art.º 68.º, n.º 5, da LGT, não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa fé da lei os actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela administração tributária. Isto só quer dizer que podem ser invocados perante os contribuintes os actos administrativos decorrentes de circulares, o que significa que estas têm eficácia externa a ponto de poderem prejudicar os contribuintes. Ainda de acordo com o art.º 43.º, n.º 2, da LGT, o contribuinte, se seguir as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas, pode invocar essas orientações em seu favor (mesmo em juízo).

Ora, em face destes dados doutrinários e legais, dúvidas não nos restam de que a Circular n.º 1/96, da DGCI, constitui um regulamento com eficácia externa, lesivo do contribuinte, por lhe impor uma regra de comportamento ou de conduta, com a qual ele não concorda por ser desconforme com a lei e o direito. Por isso, estamos em face de uma **norma em sentido funcional**, que deve ser desaplicada pelos tribunais nos pleitos que a eles chegarem, se for havida por inconstitucional. É o que se vai demonstrar.

Nos termos do art.º 165.º, n.º 1, al. i), da Constituição da República, é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que esta reserva de lei abrange a determinação da incidência, da taxa, dos **benefícios fiscais** e das garantias dos contribuintes, a que se refere o art.º 103.º, n.º 2, da CRP, bem como as regras sobre liquidação e cobrança, a que se refere o n.º 3 do mesmo preceito constitucional.

Daí que exista reserva de lei sobre tudo o que diz respeito aos benefícios fiscais, às garantias dos contribuintes e à liquidação de impostos.

Incluem-se nas garantias dos contribuintes as "garantias gerais relativas ao procedimento e acto tributário" (cfr. Prof. CASALTA NA-BAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 367).

Pois bem, a Circular n.º 1/96, da DGCI, cuja doutrina esteve na base da liquidação adicional impugnada, ao impor uma obrigação acessória ao recorrente - mandou-lhe fazer um novo exame médico junto da autoridade de saúde e obter o correspondente atestado comprovativo da incapacidade à luz de um novo critério interpretativo da lei - mexeu nas garantias constitucionais de procedimento tributário, impondo obrigações acessórias e novas regras de procedimento (cfr. art.º 8.º, n.º 2, als. c) e e) da LGT).

Por outro lado, essa Circular n.º 1/96 alterou as condições legais para a obtenção de benefícios fiscais, dificultando a sua obtenção e pondo em causa actos de reconhecimento dos benefícios fiscais anteriormente concedidos, actos esses praticados pelas autoridades de saúde.

Acontece que o Director-Geral dos Impostos não tem competência para, por meio de circular de eficácia externa, tratar de matérias incluídas na reserva de lei fiscal, pelo que usurpou os poderes fiscais da Assembleia da República, sendo essa Circular n.º 1/96 organicamente inconstitucional, por violação do disposto no art.º 165.º, n.º 1, al. i), da CRP, interpretado no art.º 8.º, n.º 2, als. c) e e) da LGT:

A Circular n.º 1/96 é ainda formalmente inconstitucional pois trata de matéria fiscal por meio de um regulamento, quando a única forma legal de tratar essa matéria é por meio de lei ou decreto-lei autorizado, nos termos do art.º 103.º, n.º 2, da CRP.

Mas, sendo um regulamento com eficácia externa, então a Circular n.º 1/96, da DGCI, devia indicar expressamente a lei (de saúde pública) que visava regulamentar ou que definia a competência objectiva e subjectiva para a sua emissão. Ao ter omitido este dever imposto pelo art.º 112.º, n.º 8, da CRP, a referida circular incorreu em inconstitucionalidade formal.

A referida Circular n.º 1/96, da DGCI, veio regular, com eficácia retroactiva, as situações de incapacidade física anteriormente decididas pelas autoridades de saúde, dando sem efeito os correspondentes atestados e exigindo novos atestados médicos passados de conformidade com o novo critério. Ora, esta retroactividade da Circular era manifestamente imprevisível, é arbitrária e intolerável, afectando de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos contribuintes que tinham adquirido o direito ao benefício fiscal, pelo que viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito (art.º 2.º da CRP) e é supervenientemente inconstitucional por violar o princípio da não retroactividade das leis fiscais (art.º 103.º, n.º 3, da CRP).

Repare-se que a lei ordinária veio concretizar a reserva de lei fiscal no art.º 8.º da Lei Geral Tributária, nela abrangendo a definição das obrigações acessórias e as regras de procedimento tributário [n.º 2,

als. c) e e)], pelo que a Circular n.º 1/96 violou o princípio da legalidade tributária.

Em conclusão: o acto de liquidação impugnado, porque decorrente de uma circular inconstitucional e ilegal, está ferido de invalidade.

#### **INCONSTITUCIONALIDADE NORMATIVA DO DECRETO-LEI N.º 202/96, DE 23 DE OUTUBRO**

O Fisco invocou o Decreto-Lei n.º 202/96, bem sabendo que o seu art.º 7.º, n.º 2, impede a aplicação retroactiva do novo critério às avaliações de incapacidade apuradas definitivamente ao abrigo da legislação anterior, pois esse novo critério somente se aplicava para o futuro e ainda aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que não era manifestamente o caso do recorrente.

O novo critério de atribuição do grau de deficiência consta da al. e), do n.º 5, do Anexo I, a que se refere o art.º 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 202/96, o qual prescreve o seguinte:

*"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 deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução de coeficientes previstos na Tabela".*

Trata-se de um critério de avaliação da deficiência diametralmente oposto ao que constava da alínea c), do n.º 5, das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro.

Mas porque os dois critérios são diametralmente opostos e radicalmente incompatíveis, o legislador quis salvaguardar as avaliações de incapacidade dos contribuintes decididas ao abrigo da lei anterior. E foi por isso que o n.º 2, do art.º 7.º, veio dispor que o novo diploma (com o novo critério) se aplica aos processos (de avaliação de incapacidade) em curso.

Acontece que o Fisco quer, à viva-força, que o novo critério tenha aplicação retroactiva, de forma a ficarem sem efeito as avaliações de incapacidade feitas ao abrigo da lei anterior, para que os contribuintes sejam constrangidos a fazer um novo exame médico de acordo com o novo critério legal.

Mas o que importa reter é que essa norma jurídica, na interpretação que dela fazem o Fisco e os tribunais fiscais, é inconstitucional por violar o **princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, previsto no art.º 2.º da Constituição da República**. Assim, é a **interpretação normativa** que dessa norma faz o Fisco e os tribunais fiscais que agora ponho em causa.

O **princípio da segurança jurídica** implica que o Fisco não possa *venire contra factum proprium* e mudar a sua interpretação da lei, passando a aplicar retroactivamente uma interpretação nova e inesperada, assim eliminando benefícios fiscais já reconhecidos ao contribuinte. Foi isso que o Fisco fez com o recorrente, pois na Circular refere-se claramente ter havido uma revogação expressa da interpretação anterior, o que deu origem a um novo critério de atribuição de deficiência. Mas nem a lei podia impor retroactivamente ao impugnante uma interpretação oposta da lei anterior que atribuiu um benefício fiscal. Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 172/00, publicado na 2.ª Série do DR de 25.10.2000.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei vigente ao tempo da avaliação da incapacidade, e o respectivo critério, sejam revogados retroactivamente por uma lei nova que altere o critério e extinga

o benefício fiscal legitimamente concedido ao abrigo do critério anterior. A lei nova que imponha critério novo só pode aplicar-se às avaliações de incapacidade futuras, mas tem de deixar incólumes as avaliações passadas.

O **princípio da confiança jurídica** sai violado se uma lei nova, impondo um critério novo de avaliação da incapacidade, priva um contribuinte do **direito adquirido** a ser considerado deficiente para efeitos de IRS, quando esse contribuinte obteve o reconhecimento do direito ao benefício fiscal por acto da autoridade de saúde competente. Por maioria de razão, esse princípio sai violado quando o direito adquirido do contribuinte for um direito fundamental, como é o caso dos direitos dos cidadãos portadores de deficiência, nos termos do art.º 71.º, da CRP.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei posterior, por meio de um novo critério de avaliação da incapacidade, venha **revogar um acto administrativo** de reconhecimento do direito a um benefício fiscal praticado pela autoridade de saúde competente, o qual, por ser **constitutivo de um direito**, é irrevogável uma vez decorrido o prazo legal para a revogação dos actos administrativos ilegais.

O **princípio da confiança jurídica** implica que tenha de prevalecer sobre o interesse reditício do Estado o interesse do contribuinte deficiente na manutenção dos benefícios fiscais já atribuídos ou reconhecidos, embora de pressuposto ainda não verificado, pelo que a lei nova, mediante um novo critério, não pode desprezar o interesse e a confiança do deficiente na estabilidade do sistema jurídico e na estabilidade das situações criadas ao abrigo da lei antiga. Sobre o **critério da ponderação de interesses**, pode ver-se Prof. CASALTA NABALS, *ob. cit. pág. 421, e acórdão do Tribunal Constitucional n.º 1204/96, publicado na 2.ª Série do DR de 22.1.97.*

Por todas estas razões, a interpretação normativa que implícita e tacitamente o Fisco e os tribunais fiscais fizeram do art.º 7.º, n.º 2.º, e da al. e), do n.º 5, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, previsto no art.º 2.º da CRP, pelo que o acto de liquidação adicional impugnado é nulo e a decisão judicial recorrida errada.

Finalmente, a interpretação normativa feita pelo Fisco e pelos tribunais fiscais, mediante a atribuição de **efeitos retroactivos** às referidas normas jurídicas, gera inconstitucionalidade sucessiva ou superveniente das mesmas, nos termos do art.º 103.º, n.º 3, da CRP (revisão constitucional de 1997), assim como já gerava inconstitucionalidade originária por ser uma retroactividade intolerável, que afectou de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundadas do contribuinte (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 410/95, in 2.ª Série do DR de 16.11.95). "Sustentar o contrário significaria admitir que o Estado pudesse restringir materialmente e com eficácia retroactiva (afrontando, desse modo, as legítimas expectativas dos particulares) o benefício fiscal anteriormente conferido" (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 185/2000, publicado na 2.º Série do DR de 27.10.2000).

Ora, sendo o art.º 7.º, n.º 2, e a al. e), do n.º 5, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, na aludida **interpretação normativa**, inconstitucionais, deveriam os tribunais fiscais recusar a aplicação dessas normas nessa interpretação, nos termos do art.º 4.º, n.º 5, do ETAF, e declarar nulo o acto de liquidação impugnado.

Em conclusão: o Fisco não tomou em consideração uma decisão da autoridade de saúde competente, que tinha passado a caso decidido ou resolvido, com a força de caso julgado, pelo que o acto de liquidação impugnado, bem como as normas em que se baseou, violam o princípio da confiança, insito no princípio do Estado de Direito (art.º 2.º da CRP). Não compete ao Fisco invalidar os actos administrativos praticados pela autoridade de saúde ou privá-los de eficácia.

*José Joaquim Almeida Lopes.*

## Acórdão de 7 de Maio de 2003.

### Assunto:

*IRS. Deficiência. Benefício fiscal. Disfunção residual. Princípio da legalidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — O DL n.º 202/96, de 23/10, introduziu um novo regime na avaliação da incapacidade para efeito de acesso a benefícios fiscais.*
- II — Este diploma passou a dar relevância à disfunção funcional, ou seja, a uma disfunção residual após a aplicação dos respectivos meios de correcção.*
- III — Assim, a partir da sua entrada em vigor, o coeficiente de incapacidade deve corresponder a essa disfunção.*
- IV — A actividade da Administração Fiscal está subordinada ao princípio da legalidade, pelo que deve ela pautar a sua actividade de acordo com as leis contemporâneas da decisão.*

Recurso n.º 880/02. Recorrente: António Afonso Direito; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Inconformada com o acórdão do TCA que lhe negou provimento a um recurso por si interposto de sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo, o impugnante **ANTÓNIO AFONSO DIREITO** trouxe recurso para este Supremo Tribunal, alegando oposição de acórdãos.

Foi julgada verificada a oposição de acórdãos.

Sobre a questão de fundo, apresentou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A - O recorrente comprovou a sua qualidade de deficiente, para efeitos fiscais, apresentando atestado médico emitido pela entidade competente, do qual resulta ter ele incapacidade de carácter permanente, de 64,02%, desde antes do período a que respeita o imposto.

B - Ao não considerar a prova de incapacidade feita pelo referido atestado médico, fazendo improceder a impugnação da liquidação oficiosa de IRS do ano de 1996, deduzida pelo recorrente, violou

o douto acórdão recorrido o disposto, entre mais, no DL n.º 341/93, de 30/9 (TNI), e no DL n.º 202/96, de 23/10, pelo que é ilegal e, como tal, deve ser revogado, decidindo-se pela procedência da impugnação.

O MP teve vista nos autos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Tendo em conta que não vem controvertida a matéria de facto fixada no tribunal recorrido, e não haver lugar à sua alteração, dá-se a mesma como assente por remissão - art.ºs. 713º, 6, 726º, 749º e 762º, 1, do CPC.

3 - Está em causa o IRS de 1996.

Estamos assim já em plena vigência do DL 202/96, de 23/10.

Ora, como se escreveu no Acórdão deste STA de 17/05/00, cuja Doutrina seguiremos de muito perto, por merecer a nossa inteira concordância, o dito diploma veio estabelecer um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência, para efeito de acesso das mesmas às medidas e benefícios previstos na lei, com normas próprias para tal avaliação e diferentes das anteriores.

Reconhece-se, de acordo com o respectivo preâmbulo, a necessidade tanto de explicitar a competência para avaliação de tal incapacidade, com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI, tornando-se pois necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

Nos termos desta TNI só releva agora a "disfunção residual", pelo que o coeficiente de incapacidade deve ser encontrado apenas após a aplicação dos respectivos meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - n.º 5, al. e).

Exigência que não constava da lei anterior (Lei n.º 9/89, de 2/5) nem da TNI aprovada pelo dito DL 341/93, cujas Instruções Gerais dispunham - n.º 5, al. c) - que, quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderia 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 %.

Ora, o atestado apresentado pelo impugnante foi emitido em função da TNI vigente à data, ou seja, antes da vigência do DL n.º 202/96, já que então vigorava ainda o DL n.º 341/93, de 30/09.

Porém, a exigência da Administração em exigir a apresentação de um novo atestado, ao abrigo do disposto no dito DL n.º 202/96, tem cobertura legal, já que estamos perante o IRS de 1996.

É certo que o atestado apresentado pela impugnante certifica um acto constitutivo de direitos, como atributivo de um direito subjectivo a um benefício fiscal.

Mas só na medida do respectivo conteúdo, ou seja, sem ter em conta a possibilidade integral - sem redução - da redução da incapacidade.

Trata-se, por outro lado, de um acto de efeitos permanentes ou duradouros pelo que a sua relevância teria naturalmente um fim com a alteração da lei: só a aplicação retroactiva desta - o que não é o caso - afectaria tal direito constituído na esfera jurídica da impugnante.

Acresce que a questão não é a de impugnação do acto da ARS pela AF - que não era possível face ao princípio da unicidade da administração - mas da sua validade face à lei nova.

Refira-se finalmente que não foram postos em causa princípios constitucionais, como o da legalidade, da confiança, e da segurança jurídica dos contribuintes, já que estes não podem legitimamente esperar que as leis se mantenham imutáveis. Ao invés, hão-de perspectivar a sua alteração face às novas situações da vida real que as leis procuram regular, de acordo até com o progresso da ciência e a sua incapacidade efectivamente real (que não apenas virtual).

Dir-se-á agora que não se está perante uma exigência da Administração Fiscal decorrente de uma circular. A circular concretiza isso sim o comando legal.

Nem se diga que a Administração Fiscal pôs em causa o documento emitido pela autoridade administrativa competente.

Não. O atestado não está em causa. O que se pretende é um novo atestado, a emitir, de acordo com as novas regras legais. Exigência compatível com o normal desempenho de funções da AF.

E esta não exige novas obrigações ao impugnante. Antes, exige um atestado que se adequa às novas exigências da lei.

Que, como sabemos, deixa de atender à disfunção natural, mas, aproveitando as novas conquistas da ciência, se circunscreve à disfunção residual, ou seja, aquela disfunção final, já após a respectiva correcção.

A AF não exorbitou das suas funções, dando antes cumprimento escrupuloso às novas normas legais.

É certo que a exigência do atestado será, ao que parece, anterior à vigência do referido Dec-Lei, não tendo sido tal exigência renovada para o ano de 1996. Mas, na vigência do dito Dec-Lei, e para poder usufruir do benefício fiscal, necessário seria apresentar um atestado com as aludidas características, o que os impugnantes não fizeram. Digamos que a AF se antecipou à lei. Ou seja: a exigência da administração, vertida em circular, acabou por ter consagração legislativa.

Daí que improceda a pretensão do recorrente.

A decisão recorrida não merece pois censura.

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

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 40 % e a taxa de justiça em € 300 (trezentos euros).

Lisboa, 7 de Maio de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão* — *Vitor Meira* — *Baeta Queiroz* — *António Pimpão* — *Alfredo Madureira* (vencido, conforme declaração junta) — *Almeida Lopes* (vencido nos termos do voto anexo).

#### Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor - cfr. art.º 7.º - e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se des-



considerassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais - cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

#### Voto de vencido

(Da inconstitucionalidade da circular n.º 1/96, da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos)

Os tribunais fiscais estão a ficar "entupidos" com este tipo de litígios entre o Fisco e os contribuintes, sendo certo que estes não têm qualquer tipo de culpa por tudo o que se está a passar.

Tudo começou com uma decisão da autoridade de saúde, circulada por todos os delegados de saúde do país, nos termos da qual a deficiência oftalmológica hipovisão avalia-se sem óculos e não com eles. Decisão infeliz e que induziu em erro milhares de contribuintes que obtiveram o estatuto de deficiente sem que a decisão de avaliação da sua incapacidade fosse revogada dentro do prazo legal de um ano, pelo que passou a caso decidido ou resolvido.

Quando a autoridade de saúde reparou no erro em que tinha incorrido, alterou o critério interpretativo da lei, mas não revogou as suas decisões anteriores, pelo que elas mantiveram-se de pé.

Quem quis corrigir os casos passados foi o Fisco, o qual, em vez de promover uma lei fiscal da Assembleia da República que solucionasse o problema, resolveu fazer uma "lei fiscal" por meio da Circular n.º 1/96, da DGCI, impondo aos contribuintes um dever fiscal acessório de se submeterem a novo exame médico pela autoridade de saúde e apresentarem ao Fisco o correspondente atestado médico.

O legislador tratou do assunto no Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, mas não quis resolver os casos passados, preocupando-se apenas com os casos pendentes e futuros.

Mas o que não quis fazer o legislador foi feito pela Administração Fiscal, que passou a considerar a Circular n.º 1/96 como lei geral do país em matéria tributária, impondo aos contribuintes regras de conduta ou padrões de comportamento. Mas o pior é que os tribunais fiscais, chamados a dirimir os litígios, passaram a considerar essa Circular como critério de decisão judicial e a considerar o comportamento da Administração como perfeitamente conforme à lei, como se o Fisco pudesse fazer leis em matéria fiscal. É com esta corrente jurisprudencial que não concordo, pois nem a Administração pode fazer leis nem os tribunais estão dispensados do dever de obediência à lei, ainda que ela lhes pareça injusta (art.º 8.º, n.º 2, do Código Civil). Se a lei for clamorosamente injusta, devem os tribunais fiscais recusar a sua aplicação com base em inconstitucionalidade, mas esta recusa e este fundamento têm de ser expressos nas decisões judiciais para possibilitar o recurso obrigatório para o Tribunal Constitucional.

Como se vê pela fundamentação do acto de liquidação, o procedimento que o Fisco instaurou contra o recorrente não resultou da lei, mas da publicação da Circular n.º 1/96, de 31 de Janeiro de 1996, assinada pelo Director-Geral dos Impostos.

Nessa Circular, depois de se dizer que a Direcção Geral de Saúde tinha corrigido e clarificado o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente a interpretação anterior da lei, indicou-se o novo critério de interpretação da mesma e prescreveu-se a seguinte obrigação ou dever acessório - verdadeira regra de comportamento para os contribuintes e critério de decisão para o Fisco:

1 - *Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica hipovisão susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa da liquidação nos termos da Circular n.º 15/92, de 14 de Setembro, deverão obter, junto das autoridades de saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.*

2 - *O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 01 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995.*

Foi em cumprimento expreso desta Circular que o Fisco determinou ao recorrente para apresentar novo atestado médico segundo o novo critério interpretativo da lei, sob pena de alteração da matéria colectável e correspondente liquidação adicional.

Nos termos do art.º 204.º da Constituição da República, nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar **normas inconstitucionais**, pelo que importa indagar se esta Circular n.º 1/96, da DGCI, constituiu, ou não, *na prática*, uma **norma em sentido funcional**.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que normas em sentido funcional são todas aquelas que contêm regras de conduta ou comportamento para os cidadãos e Administração ou critérios de decisão para as autoridades públicas (acórdãos 26/85, 80/86, 150/86, 168/88, 255/92, 152/93).

As circulares, em geral, são regulamentos internos que apenas vinculam os funcionários de certa hierarquia, acarretando responsabilidade disciplinar para os funcionários que as violarem. Deste modo, são regras de comportamento para os funcionários, providas de coerção, e são critérios de decisão para o superior hierárquico que aplica as sanções disciplinares.

No sentido de que as **circulares** são **regulamentos internos**, pode ver-se a opinião do Prof. AFONSO QUEIRÓ, in *Teoria dos Regulamentos*, Revista de Direito e de Assuntos Sociais, Ano XXVII, pág. 5.

No sentido de que as circulares, em geral, têm a qualidade de **normas jurídicas** por conterem comandos que se dirigem a uma generalidade de pessoas e que lhes impõem uma determinada conduta, pode ver-se o parecer n.º 62/96, da Procuradoria-Geral da República, publicado na 2ª *Série do Diário da República*, de 24.10.98, a pág. 14 964.

No sentido de que as circulares são diplomas de carácter genérico que se dirigem a toda uma classe de funcionários e que reclamam deles a sua aplicação, sendo susceptíveis de recurso contencioso pelos particulares depois de ter havido uma lesão efectiva dos seus direitos,

pode ver-se o artigo do Dr. LUIZ COSTA DA CUNHA VALENTE *A Ordem de Serviço*, publicado no *Boletim da Faculdade de Direito (Suplemento)*, 1940, págs. 142 e 143.

Vem-se entendendo que as circulares têm apenas eficácia interna, não interferindo na esfera jurídica dos particulares nem vinculando os tribunais, mas a Procuradoria-Geral da República, no parecer aludido, admite que as circulares interpretativas podem acabar por produzir indirectamente efeitos jurídicos externos sobre os particulares através da actuação dos seus destinatários hierarquicamente vinculados a aplicá-las (cfr. pág. 14 965 do DR, 2.<sup>a</sup> Série, de 24.10.98).

Também o Prof AFONSO QUEIRÓ alude à existência dentro dos regulamentos internos de verdadeiros "regulamentos jurídicos", contendo preceitos jurídicos dirigidos aos cidadãos, criando "normas jurídicas" e não meras normas administrativas, como é o caso das normas de processo administrativo (cfr. *ob. cit.* págs. 6, 7 e 8).

Seja como for no plano teórico, o certo é que, na prática, o Fisco deu eficácia externa à Circular n.º 1/96, impondo, com base nela, ao contribuinte uma regra de conduta ou de comportamento e prescrevendo para as autoridades fiscais um critério de decisão.

Mas ainda que assim não fosse para as circulares em geral, sempre é certo que as circulares em matéria fiscal têm um regime jurídico que as torna, inquestionavelmente, verdadeiras normas jurídicas, com eficácia externa para os contribuintes.

De facto, nos termos do art.º 59.º, n.º 3, al. b), da Lei Geral Tributária, a colaboração da administração tributária com os *contribuintes* compreende a **publicação**, no prazo de seis meses, das **orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias**, o que só pode significar que dessa colaboração resulta uma vinculação das pessoas que colaboram, Fisco por um lado e contribuintes por outro. Só assim faz sentido a **publicação** dessas orientações.

Por outro lado, de acordo com o disposto no art.º 68.º, n.º 4, al. b), da Lei Geral Tributária, a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instruções de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do facto tributário. Este preceito só pode ter o sentido de dotar a vinculatividade às circulares de natureza fiscal de uma particular força, semelhante à da vinculação à lei, o que faz com que as circulares tenham, aos olhos da LGT, a força de **verdadeiras normas jurídicas**.

Finalmente, nos termos do art.º 68.º, n.º 5, da LGT, não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa fé da lei os actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela administração tributária. Isto só quer dizer que podem ser invocados perante os contribuintes os actos administrativos decorrentes de circulares, o que significa que estas têm eficácia externa a ponto de poderem, prejudicar os contribuintes. Ainda de acordo com o art.º 43.º, n.º 2, da LGT, o contribuinte, se seguir as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas, pode invocar essas orientações em seu favor (mesmo em juízo).

Ora, em face destes dados doutrinários e legais, dúvidas não nos restam de que a Circular n.º 1/96, da DGCI, constitui um regulamento com eficácia externa, lesivo do contribuinte, por lhe impor uma regra de comportamento ou de conduta, com a qual ele não concorda por ser desconforme com a lei e o direito. Por isso, estamos em face

de uma **norma em sentido funcional**, que deve ser desaplicada pelos tribunais nos pleitos que a eles chegarem, se for havida por inconstitucional. É o que se vai demonstrar.

Nos termos do art.º 165.º, n.º 1, al. i), da Constituição da República, é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que esta reserva de lei abrange a determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes, a que se refere o art.º 103.º, n.º 2, da CRP, bem como as regras sobre liquidação e cobrança, a que se refere o n.º 3 do mesmo preceito constitucional.

Daí que exista reserva de lei sobre tudo o que diz respeito aos **benefícios fiscais**, às garantias dos contribuintes e à liquidação de impostos.

Incluem-se nas garantias dos contribuintes as "garantias gerais relativas ao procedimento e acto tributário" (cfr. Prof CASALTA NABAI, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 367).

Pois bem, a Circular n.º 1/96, da DGCI, cuja doutrina esteve na base da liquidação adicional impugnada, ao impor uma obrigação acessória ao recorrente - mandou-lhe fazer um novo exame médico junto da autoridade de saúde e obter o correspondente atestado comprovativo da incapacidade à luz de um novo critério interpretativo da lei - mexeu nas garantias constitucionais de procedimento tributário, impondo obrigações acessórias e novas regras de procedimento (cfr. art.º 8.º, n.º 2, al. c) e e) da LGT).

Por outro lado, essa Circular n.º 1/96 alterou as condições legais para a obtenção de benefícios fiscais, dificultando a sua obtenção e pondo em causa actos de reconhecimento dos benefícios fiscais anteriormente concedidos, actos esses praticados pelas autoridades de saúde.

Acontece que o Director-Geral dos Impostos não tem competência para, por meio de circular de eficácia externa, tratar de matérias incluídas na reserva de lei fiscal, pelo que usurpou os poderes fiscais da Assembleia da República, sendo essa Circular n.º 1/96 organicamente inconstitucional, por violação do disposto no art.º 165.º, n.º 1, al. i), da CRP, interpretado no art. 8.º, n.º 2, als. c) e e) da LGT.

A Circular n.º 1/96 é ainda formalmente inconstitucional pois trata de matéria fiscal por meio de um regulamento, quando a única forma legal de tratar essa matéria é por meio de lei ou decreto-lei autorizado, nos termos do art.º 103.º, n.º 2, da CRP.

Mas, sendo um regulamento com eficácia externa, então a Circular n.º 1/96, da DGCI, devia indicar expressamente a lei (de saúde pública) que visava regulamentar ou que definia a competência objectiva e subjectiva para a sua emissão. Ao ter omitido este dever imposto pelo art.º 112.º, n.º 8, da CRP, a referida circular incorreu em inconstitucionalidade formal.

A referida Circular n.º 1/96, da DGCI, veio regular, com eficácia retroactiva, as situações de incapacidade física anteriormente decididas pelas autoridades de saúde, dando sem efeito os correspondentes atestados e exigindo novos atestados médicos passados de conformidade com o novo critério. Ora, esta retroactividade da Circular era manifestamente imprevisível, é arbitrária e intolerável, afectando de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos contribuintes que tinham adquirido o direito

ao benefício fiscal, pelo que viola o princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de Direito (art.º 2.º da CRP) e é supervenientemente inconstitucional por violar o princípio da não retroactividade das leis fiscais (art.º 103.º, n.º 3, da CRP).

Repare-se que a lei ordinária veio concretizar a reserva de lei fiscal no art.º 8.º da Lei Geral Tributária, nela abrangendo a definição das obrigações acessórias e as regras de procedimento tributário [n.º 2, als. c) e e)], pelo que a Circular n.º 1/96 violou o princípio da legalidade tributária.

Em conclusão: o acto de liquidação impugnado, porque decorrente de uma circular inconstitucional e ilegal, está ferido de invalidade.

#### **INCONSTITUCIONALIDADE NORMATIVA DO DECRETO-LEI N.º 202/96, DE 23 DE OUTUBRO**

O Fisco invocou o Decreto-Lei n.º 202/96, bem sabendo que o seu art.º 7.º, n.º 2, impede a aplicação retroactiva do novo critério às avaliações de incapacidade apuradas definitivamente ao abrigo da legislação anterior, pois esse novo critério somente se aplicava para o futuro e ainda aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que não era manifestamente o caso do recorrente.

O novo critério de atribuição do grau de deficiência consta da al. e), do n.º 5, do Anexo I, a que se refere o art.º 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 202/96, o qual prescreve o seguinte:

*“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 deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução de coeficientes previstos na Tabela”.*

Trata-se de um critério de avaliação da deficiência diametralmente oposto ao que constava da alínea c), do n.º 5, das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro.

Mas porque os dois critérios são diametralmente opostos e radicalmente incompatíveis, o legislador quis salvaguardar as avaliações de incapacidade dos contribuintes decididas ao abrigo da lei anterior. E foi por isso que o n.º 2, do art.º 7.º, veio dispor que o novo diploma (com o novo critério) se aplica aos processos (de avaliação de incapacidade) em curso.

Acontece que o Fisco quer, à viva-força, que o novo critério tenha aplicação retroactiva, de forma a ficarem sem efeito as avaliações de incapacidade feitas ao abrigo da lei anterior, para que os contribuintes sejam constrangidos a fazer um novo exame médico de acordo com o novo critério legal.

Mas o que importa reter é que essa norma jurídica, na interpretação que dela fazem o Fisco e os tribunais fiscais, é inconstitucional por violar **o princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de Direito, previsto no art.º 2.º da Constituição da República**. Assim, é a **interpretação normativa** que dessa norma faz o Fisco e os tribunais fiscais que agora ponho em causa.

O **princípio da segurança jurídica** implica que o Fisco não possa *venire contra factum proprium* e mudar a sua interpretação da lei, passando a aplicar retroactivamente uma interpretação nova e inesperada, assim eliminando benefícios fiscais já reconhecidos ao contribuinte. Foi isso que o Fisco fez com o recorrente, pois na Circular refere-se claramente ter havido uma revogação expressa da interpretação anterior, o que deu origem a um novo critério de atribuição

de deficiência. Mas nem a lei podia impor retroactivamente ao impugnante uma interpretação oposta da lei anterior que atribuiu um benefício fiscal. Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 172/00, publicado na 28.ª Série do DR de 25.10.2000.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei vigente ao tempo da avaliação da incapacidade, e o respectivo critério, sejam revogados retroactivamente por uma lei nova que altere o critério e extinga o benefício fiscal legitimamente concedido ao abrigo do critério anterior. A lei nova que imponha critério novo só pode aplicar-se às avaliações de incapacidade futuras, mas tem de deixar incólumes as avaliações passadas.

O **princípio da confiança jurídica** sai violado se uma lei nova, impondo um critério novo de avaliação da incapacidade, priva um contribuinte do **direito adquirido** a ser considerado deficiente para efeitos de IRS, quando esse contribuinte obteve o reconhecimento do direito ao benefício fiscal por acto da autoridade de saúde competente. Por maioria de razão, esse princípio sai violado quando o direito adquirido do contribuinte for um direito fundamental, como é o caso dos direitos dos cidadãos portadores de deficiência, nos termos do art.º 71.º, da CRP.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei posterior, por meio de um novo critério de avaliação da incapacidade, **venha revogar um acto administrativo** de reconhecimento do direito a um benefício fiscal praticado pela autoridade de saúde competente, o qual, por ser **constitutivo de um direito**, é irrevogável uma vez decorrido o prazo legal para a revogação dos actos administrativos ilegais.

O **princípio da confiança jurídica** implica que tenha de prevalecer sobre o interesse reditício do Estado o interesse do contribuinte deficiente na manutenção dos benefícios fiscais já atribuídos ou reconhecidos, embora de pressuposto ainda não verificado, pelo que a lei nova, mediante um novo critério, não pode desprezar o interesse e a confiança do deficiente na estabilidade do sistema jurídico e na estabilidade das situações criadas ao abrigo da lei antiga. Sobre o **critério da ponderação de interesses**, pode ver-se Prof CASALTA NABAI, *ob. cit. pág. 421, e acórdão do Tribunal Constitucional n.º 1204/96, publicado na 2.ª Série do DR de 22.1.97.*

Por todas estas razões, a interpretação normativa que implica e tacitamente o Fisco e os tribunais fiscais fizeram do art.º 7.º, n.º 2.º, e da al. e), do n.º 5, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, viola o princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de Direito, previsto no art.º 2.º da CRP, pelo que o acto de liquidação adicional impugnado é nulo e a decisão judicial recorrida errada.

Finalmente, a interpretação normativa feita pelo Fisco e pelos tribunais fiscais, mediante a atribuição de **efeitos retroactivos** às referidas normas jurídicas, gera inconstitucionalidade sucessiva ou superveniente das mesmas, nos termos do art.º 103.º, n.º 3, da CRP (revisão constitucional de 1997), assim como já gerava inconstitucionalidade originária por ser uma retroactividade intolerável, que afectou de forma inadmissível e arbitraria os direitos e expectativas legitimamente fundadas do contribuinte (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 410/95, in 2.ª Série do DR de 16.11.95). “Sustentar o contrário significaria admitir que o Estado pudesse restringir materialmente e com eficácia retroactiva (afrontando, desse modo, as legítimas expectativas dos particulares) o benefício fiscal anteriormente conferido”

(cfr. acórdão do Tribunal Constitucional nº 185/2000, publicado na 2.ª Série do DR de 27.10.2000).

Ora, sendo o art.º 7.º, n.º 2, e a al. e), do n.º 5, do Anexo I, do Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, na aludida **interpretação normativa**, inconstitucionais, deveriam os tribunais fiscais recusar a aplicação dessas normas nessa interpretação, nos termos do art.º 4.º, n.º 5, do ETAF, e declarar nulo o acto de liquidação impugnado.

Em conclusão: o Fisco não tomou em consideração uma decisão da autoridade de saúde competente, que tinha passado a caso decidido ou resolvido, com a força de caso julgado, pelo que o acto de liquidação impugnado, bem como as normas em que se baseou, violam o princípio da confiança, insito no princípio do Estado de Direito (art.º 2º da CRP). Não compete ao Fisco invalidar os actos administrativos praticados pela autoridade de saúde ou privá-los de eficácia.

*José Joaquim Almeida Lopes.*

### Acórdão de 7 de Maio de 2003.

#### Assunto:

*Hipovisão. DL 202/96.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*Tendo o DL 202/96 de 23/10 adaptado a anterior TNI, passando a considerar relevante para a atribuição do benefício fiscal a disfunção residual, tomando em consideração a possibilidade de aplicar meios de correcção, é legal a recusa por parte da Administração Fiscal à concessão de tais benefícios a partir da sua entrada em vigor, se não for apresentado novo atestado nos termos do referido decreto-lei.*

Recurso n.º 1016/02. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: Paulo José Calçada Maciel. Relator: Ex<sup>mo</sup> Cons.º Vitor Meira (por vencimento e sorteio).

Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA:

Paulo José Calçada Maciel impugnou no Tribunal Tributário de Viana do Castelo a liquidação de IRS do ano de 1996, tendo aquele tribunal julgado a mesma impugnação improcedente, decisão revogada pelo Tribunal Central Administrativo para onde a impugnante recorreu.

Invocando contradição entre este acórdão e o proferido no recurso n.º 4236/00 da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, interpôs a Fazenda Pública recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, nos termos do artigo 30.º do ETAF, por oposição de acórdãos, pedindo a revogação daquele acórdão. Formulou as seguintes conclusões:

1. Com a aprovação e entrada em vigor do DL nº 202/96 de 23 de Out. modificaram-se os critérios de “incapacidade relevante” para

efeito de reconhecimento de benefícios fiscais, nomeadamente os previstos no art.44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

2. Releva agora apenas a incapacidade residual, ou seja, o coeficiente de (in)capacidade correspondente à disfunção residual, após a aplicação de meios de correcção, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na TNI (alínea e) do n.º 15 do Anexo I ao DL n.º 202/96.

3. Para efeitos de IRS o ano fiscal coincide com o ano civil (art. 134.º do CIRS).

4. Em sede de IRS “a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite” (ART.14.º n.º 7 do CIRS).

5. Porque ninguém faz futurologia, nenhum atestado médico com data anterior a 31 de Dez pode certificar a situação pessoal do sujeito passivo àquela data.

6. De qualquer modo o atestado apresentado pelo sujeito passivo não faz qualquer referencia à natureza, residual ou não, da incapacidade nele atestada, única que actualmente releva (alínea e) do n.º 5 do Anexo I ao DL n.º 202/96.

7. O que não retira qualquer validade intrínseca e objectiva ao atestado, validade essa que, em abstracto, ou, eventualmente, para outros efeitos, se não contesta, ou alguma vez contestou.

8. Só que dizendo menos do que a Administração Fiscal pretende e tem o direito de saber e o dever de confirmar, não pode servir para confirmação da veracidade dos pressupostos do benefício em causa (art.6.º do EBF e 122.º do CIRS).

9. Porque a AF tem o direito e o dever de fiscalizar e o sujeito passivo o dever de obediência ao princípio da iniciativa dos interessados “consignado no art. 14.º do EBF e nomeadamente na alínea c) do n.º 1 de acordo com o qual deverá fazer prova da verificação dos pressupostos de reconhecimento dos benefícios”.

10. E tem, ainda, o sujeito passivo de IRS o dever de colaboração (arts 123.º e 124.º alínea c), parte final do CIRS), também ele infringido.

11. Da conjugação do disposto nos art. 14.º n.º 7 do CIRS e alínea e) do n.º 5 do Anexo I ao DL n.º 202/96 resulta que não está em causa, nem nunca esteve, qualquer aplicação retroactiva do DL n.º 202/96. que, aliás, fixa a própria data da sua entrada em vigor. (30 de Nov. de 1996) que é anterior à do termo do ano fiscal respectivo (31 de Dez. de 1996).

12. Este diploma aplica-se, no entanto, com as devidas adaptações, aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que significa que se não aplica aos já terminados.

13. É, pois, evidente que todos os atestados médicos emitidos antes da entrada em vigor do DL nº 202/96 não dependem da observância do mesmo para serem válidos e legalmente perfeitos, se tiverem observado as disposições legais em vigor à data da respectiva emissão.

14. O que lhes não confere, no entanto, eficácia para prova da verificação dos pressupostos do benefício previsto no art. 44.º do EBF, porque para tanto se exige que reflectam a situação médica dos beneficiários a 31 de DEZ.

15. Os atestados médicos, só por si, não conferem quaisquer direitos muito embora possam ser um elemento essencial para o seu reconhecimento, como é o caso.

16. Assim ninguém pode falar de direitos adquiridos “pelo atestado médico”. O estado médico de todos nós é, por natureza, permanentemente mutável. E, por isso, nada pode ser adquirido nessa sede.

17. Como se não pode falar, igualmente, de direitos adquiridos em sede de benefícios fiscais nomeadamente em sede de impostos anuais como é o IRS.

18. A este propósito recorde-se que a regra geral em sede de benefícios fiscais foi sempre a da transitoriedade dos mesmos e o seu carácter excepcional, consagrado, aliás, na sua própria definição contida no n.º 1 do art. 2º do EBF (“consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional . . .”).

19. Regra esta que a Lei Geral Tributária, aprovada pelo DL n.º 298/98 de 17 de Dez., apenas confirmou tendo mesmo o legislador tido o cuidado de o realçar no respectivo preâmbulo, com as seguintes palavras: “a consagração da regra geral da transitoriedade dos benefícios fiscais sujeitando-os a uma avaliação periódica visando impedir a sua transformação em verdadeiros privilégios fiscais.”

20. É irrelevante discutir se se está perante um benefício fiscal automático (que, aliás, não é o previsto no art. 44.º do EBF) ou perante um benefício de reconhecimento meramente declarativo, como é o caso, pois no caso concreto o reconhecimento do benefício está sempre dependente da verificação dos respectivos pressupostos o que no caso *sub iudice* não se verificou.

21. O MD Acórdão recorrido fez errada interpretação dos factos e errada interpretação e aplicação das seguintes disposições legais: DL n.º 202/96 de 23 de Outubro, nomeadamente do disposto na alínea e) do n.º 5 do seu Anexo I, arts. 6.º, 11.º, 14.º n.º 1. alínea c) e 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais aprovado pelo DL n.º 215/89 de 1 de Julho e ainda dos arts. 14.º n.º 7 e 66.º n.º 4 do CIRS.

22. Poderiam as alegações ora apresentadas e respectivas conclusões resumir-se ao que acima fica dito nos números 3, 4 e 5 destas conclusões, porque a disposição do artigo 14.º n.º 7 do CIRS é imperativa, não deixa qualquer margem para dúvidas e resolve definitivamente a questão da suficiência/validade ou não dos atestados para o efeito pretendido. É este o preceito que os recorrentes parecem desconhecer, mas que o Tribunal tem que observar, sem necessidade de quaisquer outras considerações, o que não se fez no MD Acórdão recorrido.

O recorrido contra-alegou no sentido de que se julgasse findo o recurso por a recorrente não ter logrado demonstrar a oposição entre os acórdãos.

Pelo Exm.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido de ser julgado findo o recurso pela mesma razão.

A recorrente manifestou a sua discordância com tal parecer, entendendo ter invocado e demonstrado a oposição entre os acórdãos.

Quanto à questão preliminar de existência ou não de oposição afigura-se-nos que a mesma vem invocada e explicitada na parte A das alegações, nada havendo a apontar ao despacho do relator do Tribunal Central Administrativo que considerou resultar patente a existência de tal oposição, presumindo-se o trânsito em julgado do acórdão fundamento e que o acórdão recorrido, pela data em que foi instaurada a impugnação, foi proferido em último grau de jurisdição.

O acórdão recorrido deu como provados os factos constantes do probatório da sentença que se transcrevem:

A) Os impugnantes apresentaram em devido tempo a declaração dos rendimentos auferidos no ano de 1996.

B) Nessa declaração ficou consignado que eram portadores de uma invalidez permanente de grau igual ou superior a 60%.

C) O Director Distrital de Finanças proferiu um despacho cujo teor consta dos autos e que aqui se passa a reproduzir:

“Na declaração de rendimentos do ano acima referido foi mencionada a existência no agregado familiar de uma situação de incapacidade de carácter permanente igual ou superior a 60% (...).

Nos termos do n.º 7 do art.º 14.º do Código do IRS, a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos é aquela que vigorar em 31 de Dezembro do ano a que o imposto respeita.

Uma vez que não foi efectuada a competente prova da manutenção da incapacidade, à luz dos critérios vigentes em sede de avaliação, que lhe permita beneficiar do disposto no art.º 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, não obstante tenha já sido, oportunamente, para tal notificado(a).

Considerando que essa prova deveria ser efectuada com a apresentação de um atestado médico emitido posteriormente à vigência dos novos critérios.

Nesta conformidade procedo à alteração dos elementos declarados. Notifique”.

D) Este despacho foi notificado ao irrpugnante.

E) Na sequência foi efectuada a liquidação cuja nota demonstrativa consta dos autos e que se dá por reproduzida e que ora se encontra sob impugnação.

F) Como comprovativo da incapacidade permanente que alega o impugnante juntou os atestados médicos que se encontram juntos aos autos e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A questão a decidir é a de saber se relativamente à liquidação de IRS de 1996 podem deixar de considerar-se os atestados emitidos em ano anterior donde constava incapacidade de carácter permanente superior a 60%, após a entrada em vigor do DL 202/96 de 23 de Outubro, como invocava a impugnante, ou se, como defende a Fazenda Pública recorrente, a liquidação teria de ser alterada face a tal diploma no caso de não ter sido feita prova em conformidade com o que nele se preconizava.

Relativamente ao imposto relativo aos anos anteriores a 1996, isto é, anteriores ao DL 202/96, tem este Tribunal decidido em inúmeros acórdãos que o critério legal da aferição da incapacidade, o seu processo, a autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo DL 341/93 de 30 de Setembro, relativo a acidentes de trabalho, já que não havia norma específica para efeito de benefícios fiscais. Com a publicação daquele DL 202/96 alterou-se a situação, suprimindo-se a lacuna existente. Tal diploma começava por definir no seu preâmbulo o conceito de pessoa com deficiência, reportando-se ao disposto na Lei 9/89 (Lei de Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência) como “aquela que, por motivo de perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições da capacidade, pode estar considerada em situações de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais, tendo em conta a idade, o sexo e os factores sócio-culturais dominantes”. Tendo em consideração tal conceito considerava que os benefícios previstos na lei se destinavam a facilitar a sua plena

participação na comunidade (art.º 1.º). Indicava depois nos artigos seguintes a competência e composição das juntas que iriam apreciar a incapacidade e os procedimentos a adoptar (artigos 2.º e 3.º). Atribuía agora às juntas médicas competência para a passagem dos atestados que deveriam indicar os fins a que se destinavam e respectivos efeitos legais, devendo a junta, quando o grau de incapacidade fosse susceptível de variação futura, indicar a data de novo exame ou pedir exames complementares (artigo 4.º). Em anexo a tal diploma constavam as instruções gerais com os princípios que deviam ser seguidos na determinação do valor final da incapacidade, devendo, nos termos da alínea e) do n.º 5, ter-se em conta a disfunção residual após a aplicação de meios de correcção.

O imposto em causa nos presentes autos é, como dissemos, o IRS de 1996. O regime instituído pelo DL 202/96 entrou em vigor em 30/11/96, aplicando-se por isso aos rendimentos desse ano que só seriam declarados no ano seguinte. A avaliação da incapacidade do impugnante estava pois já sujeita às novas regras que o DL 202/96 estabelecera, das quais dependia a concessão do benefício. Não estando o atestado apresentado em conformidade com as mesmas tinha a Administração Fiscal toda a legitimidade para solicitar novo atestado que estivesse em consonância com a legislação então vigente. Não tendo o contribuinte apresentado novo atestado, desinteressou-se do cumprimento da nova lei, pelo que bem andou a A.F ao proceder à alteração da sua declaração de rendimentos no sentido da não consideração do benefício por deficiência. Contrariamente ao que a recorrente defende não há qualquer violação de direitos adquiridos. Os benefícios em causa são concedidos em cada ano e, relativamente ao ano de 1996 a AF tinha que cumprir as normas do DL 202/96. Tal violação só ocorreria se se pretendesse aplicar tal lei aos benefícios concedidos em anos anteriores, o que não acontece no caso vertente. Este é o entendimento que maioritariamente se tem vindo a seguir, quer na Secção de Contencioso Tributário quer no Pleno da mesma, no Supremo Tribunal Administrativo, citando-se, a título exemplificativo, os acórdãos 25111 de 7 de Junho de 2000, da Secção, e 25536 e 878/02, de 6 de Março de 2002 e 19 de Março de 2003, respectivamente, do Pleno.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido, ficando a valer a sentença da 1.ª instância que julgou improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante nas instâncias e neste Pleno onde contra-alegou, fixando aqui em 300 euros a taxa de justiça e em 50% a procuradoria.

Lisboa, 7 de Maio de 2003. — *Vitor Manuel Marques Meira* (relator por vencimento e sorteio) — *João Plácido da Fonseca Limão* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* (vencido, declaração junta) — *António José Pimpão* — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Luis Filipe Mendes Pimentel* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido nos termos do voto anexo).

#### Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor - cfr. art.º 7.º - e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais - cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

#### Voto de vencido

#### DA INCONSTITUCIONALIDADE DA CIRCULAR Nº 1/96, DA D.G.C.I

Os tribunais fiscais estão a ficar “entupidos” com este tipo de litígios entre o Fisco e os contribuintes, sendo certo que estes não têm qualquer tipo de culpa por tudo o que se está a passar.

Tudo começou com uma decisão da autoridade de saúde, circulada por todos os delegados de saúde do país, nos termos da qual a deficiência oftalmológica hipovisão avalia-se sem óculos e não com eles. Decisão infeliz e que induziu em erro milhares de contribuintes que obtiveram o estatuto de deficiente sem que a decisão de avaliação da sua incapacidade fosse revogada dentro do prazo legal de um ano, pelo que passou a caso decidido ou resolvido.

Quando a autoridade de saúde reparou no erro em que tinha incorrido, alterou o critério interpretativo da lei, mas não revogou as suas decisões anteriores, pelo que elas mantiveram-se de pé.

Quem quis corrigir os casos passados foi o Fisco, o qual, em vez de promover uma lei fiscal da Assembleia da República que solucionasse o problema, resolveu fazer uma “lei fiscal” por meio da Circular n.º 1/96, da DGCI, impondo aos contribuintes um dever fiscal acessório de se submeterem a novo exame médico pela autoridade de saúde e apresentarem ao Fisco o correspondente atestado médico.

O legislador tratou do assunto no Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, mas não quis resolver os casos passados, preocupando-se apenas com os casos pendentes e futuros.

Mas o que não quis fazer o legislador foi feito pela Administração Fiscal, que passou a considerar a Circular n.º 1/96 como lei geral do país em matéria tributária, impondo aos contribuintes regras de conduta ou padrões de comportamento. Mas o pior é que os tribunais

fiscais, chamados a dirimir os litígios, passaram a considerar essa Circular como critério de decisão judicial e a considerar o comportamento da Administração como perfeitamente conforme à lei, como se o Fisco pudesse fazer leis em matéria fiscal. É com esta corrente jurisprudencial que não concordo, pois nem a Administração pode fazer leis nem os tribunais estão dispensados do dever de obediência à lei, ainda que ela lhes pareça injusta (art.º 8.º, n.º 2, do Código Civil). Se a lei for clamorosamente injusta, devem os tribunais fiscais recusar a sua aplicação com base em inconstitucionalidade, mas esta recusa e este fundamento têm de ser expressos nas decisões judiciais para possibilitar o recurso obrigatório para o Tribunal Constitucional.

Como se vê pela fundamentação do acto de liquidação, o procedimento que o Fisco instaurou contra o recorrente não resultou da lei, mas da publicação da Circular n.º 1/96, de 31 de Janeiro de 1996, assinada pelo Director-Geral dos Impostos.

Nessa Circular, depois de se dizer que a Direcção Geral de Saúde tinha corrigido e clarificado o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente a interpretação anterior da lei, indicou-se o novo critério de interpretação da mesma e prescreveu-se a seguinte obrigação ou dever acessório - verdadeira regra de comportamento para os contribuintes e critério de decisão para o Fisco:

*1. Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica hipovisão susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa da liquidação nos termos da Circular n.º 15/92, de 14 de Setembro, deverão obter, junto das autoridades de saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.*

*2. O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 01 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995.*

Foi em cumprimento expresso desta Circular que o Fisco determinou ao recorrente para apresentar novo atestado médico segundo o novo critério interpretativo da lei, sob pena de alteração da matéria colectável e correspondente liquidação adicional.

Nos termos do art.º 204.º da Constituição da República, nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar **normas** inconstitucionais, pelo que importa indagar se esta Circular n.º 1/96, da DGCI, constituiu, ou não, *na prática*, uma **norma em sentido funcional**.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que normas em sentido funcional são todas aquelas que contêm regras de conduta ou comportamento para os cidadãos e Administração ou critérios de decisão para as autoridades públicas (acórdãos 26/85, 80/86, 150186, 168/88, 255/92, 152/93).

As circulares, em geral, são regulamentos internos que apenas vinculam os funcionários de certa hierarquia, acarretando responsabilidade disciplinar para os funcionários que as violarem. Deste modo, são regras de comportamento para os funcionários, providas de coer-

ção, e são critérios de decisão para o superior hierárquico que aplica as sanções disciplinares.

No sentido de que as **circulares** são **regulamentos internos**, pode ver-se a opinião do Prof AFONSO QUEIRÓ, in *Teoria dos Regulamentos, Revista de Direito e de Assuntos Sociais, Ano XXVII, pág. 5*.

No sentido de que as circulares, em geral, têm a qualidade de normas jurídicas por conterem comandos que se dirigem a uma generalidade de pessoas e que lhes impõem uma determinada conduta, pode ver-se o parecer n.º 62/96, da Procuradoria-Geral da República, publicado na 2ª *Série do Diário da República, de 24.10.98, a pág. 14 964*.

No sentido de que as circulares são diplomas de carácter genérico que se dirigem a toda uma classe de funcionários e que reclamam deles a sua aplicação, sendo susceptíveis de recurso contencioso pelos particulares depois de ter havido uma lesão efectiva dos seus direitos, pode ver-se o artigo do Dr. LUIZ COSTA DA CUNHA VALENTE *A Ordem de Serviço*, publicado no *Boletim da Faculdade de Direito (Suplemento)*, 1940, págs. 142 e 143.

Vem-se entendendo que as circulares têm apenas eficácia interna, não interferindo na esfera jurídica dos particulares nem vinculando os tribunais, mas a Procuradoria-Geral da República, no parecer aludido, admite que as circulares interpretativas podem acabar por produzir indirectamente efeitos jurídicos externos sobre os particulares através da actuação dos seus destinatários hierarquicamente vinculados a aplicá-las (cfr. pág. 14 965 do DR, 2.ª Série, de 24.10.98).

Também o Prof. AFONSO QUEIRÓ alude à existência dentro dos regulamentos internos de verdadeiros "regulamentos jurídicos", contendo preceitos jurídicos dirigidos aos cidadãos, criando "normas jurídicas" e não meras normas administrativas, como é o caso das normas de processo administrativo (cfr. *ob. cit. págs. 6, 7 e 8*).

Seja como for no plano teórico, o certo é que, **na prática**, o Fisco deu eficácia externa à Circular n.º 1/96, impondo, com base nela, ao contribuinte uma regra de conduta ou de comportamento e prescrevendo para as autoridades fiscais um critério de decisão.

Mas ainda que assim não fosse para as circulares em geral, sempre é certo que as circulares em matéria fiscal têm um regime jurídico que as torna, inquestionavelmente, verdadeiras normas jurídicas, com eficácia externa para os contribuintes.

De facto, nos termos do art.º 59.º, n.º 3, al. b), da Lei Geral Tributária, a colaboração da administração tributária com os contribuintes compreende a **publicação**, no prazo de seis meses, das **orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias**, o que só pode significar que dessa colaboração resulta uma vinculação das pessoas que colaboram, Fisco por um lado e contribuintes por outro. Só assim faz sentido a **publicação** dessas orientações.

Por outro lado, de acordo com o disposto no art.º 68.º, n.º 4, al. b), da Lei Geral Tributária, a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instruções de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do facto tributário. Este preceito só pode ter o sentido de dotar a vinculatividade às circulares de natureza fiscal de uma particular força, semelhante à da vinculação à lei, o que faz com que as circulares tenham, aos olhos da LGT, a força de **verdadeiras normas jurídicas**.

Finalmente, nos termos do art.º 68.º, n.º 5, da LGT, não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido

com base numa interpretação plausível e de boa fé da lei os actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela administração tributária. Isto só quer dizer que podem ser invocados perante os contribuintes os actos administrativos decorrentes de circulares, o que significa que estas têm eficácia externa a ponto de poderem prejudicar os contribuintes. Ainda de acordo com o art.º 43.º, n.º 2, da LGT, o contribuinte, se seguir as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas, pode invocar essas orientações em seu favor (mesmo em juízo).

Ora, em face destes dados doutrinários e legais, dúvidas não nos restam de que a Circular n.º 1/96, da DGCI, constitui um regulamento com eficácia externa, lesivo do contribuinte, por lhe impor uma regra de comportamento ou de conduta, com a qual ele não concorda por ser desconforme com a lei e o direito. Por isso, estamos em face de uma **norma em sentido funcional**, que deve ser desaplicada pelos tribunais nos pleitos que a eles chegarem, se for havida por inconstitucional. É o que se vai demonstrar.

Nos termos do art.º 165.º, n.º 1, al. i), da Constituição da República, é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que esta reserva de lei abrange a determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes, a que se refere o art.º 103.º, n.º 2, da CRP, bem como as regras sobre liquidação e cobrança, a que se refere o n.º 3 do mesmo preceito constitucional.

Daí que exista reserva de lei sobre tudo o que diz respeito aos benefícios fiscais, às garantias dos contribuintes e à liquidação de impostos.

Incluem-se nas garantias dos contribuintes as “garantias gerais relativas ao procedimento e acto tributário” (cfr. Prof. CASALTA NABAI, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 367).

Pois bem, a Circular n.º 1/96, da DGCI, cuja doutrina esteve na base da liquidação adicional impugnada, ao impor uma obrigação acessória ao recorrente - mandou-lhe fazer um novo exame médico junto da autoridade de saúde e obter o correspondente atestado comprovativo da incapacidade à luz de um novo critério interpretativo da lei - mexeu nas garantias constitucionais de procedimento tributário, impondo obrigações acessórias e novas regras de procedimento (cfr. art.º 8.º, n.º 2, al. c) e e) da LGT).

Por outro lado, essa Circular n.º 1/96 alterou as condições legais para a obtenção de benefícios fiscais, dificultando a sua obtenção e pondo em causa actos de reconhecimento dos benefícios fiscais anteriormente concedidos, actos esses praticados pelas autoridades de saúde.

Acontece que o Director-Geral dos Impostos não tem competência para, por meio de circular de eficácia externa, tratar de matérias incluídas na reserva de lei fiscal, pelo que usurpou os poderes fiscais da Assembleia da República, sendo essa Circular n.º 1/96 organicamente inconstitucional, por violação do disposto no art.º 165.º, n.º 1, al. i), da CRP, interpretado no art.º 8.º, n.º 2, al. c) e e) da LGT.

A Circular n.º 1/96 é ainda formalmente inconstitucional pois trata de matéria fiscal por meio de um regulamento, quando a única forma legal de tratar essa matéria é por meio de lei ou decreto-lei autorizado, nos termos do art.º 103.º, n.º 2, da CRP.

Mas, sendo um regulamento com eficácia externa, então a Circular n.º 1/96, da DGCI, devia indicar expressamente a lei (de saúde pública) que visava regulamentar ou que definia a competência objectiva e subjectiva para a sua emissão. Ao ter omitido este dever imposto pelo art.º 112.º, n.º 8, da CRP, a referida circular incorreu em inconstitucionalidade formal.

A referida Circular n.º 1/96, da DGCI, veio regular, com eficácia retroactiva, as situações de incapacidade física anteriormente decididas pelas autoridades de saúde, dando sem efeito os correspondentes atestados e exigindo novos atestados médicos passados de conformidade com o novo critério. Ora, esta retroactividade da Circular era manifestamente imprevisível, é arbitrária e intolerável, afectando de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos contribuintes que tinham adquirido o direito ao benefício fiscal, pelo que viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito (art.º 2.º da CRP) e é supervenientemente inconstitucional por violar o princípio da não retroactividade das leis fiscais (art.º 103.º, n.º 3, da CRP).

Repare-se que a lei ordinária veio concretizar a reserva de lei fiscal no art.º 8.º da Lei Geral Tributária, nela abrangendo a definição das obrigações acessórias e as regras de procedimento tributário [n.º 2, al. c) e e)], pelo que a Circular n.º 1/96 violou o princípio da legalidade tributária.

Em conclusão: o acto de liquidação impugnado, porque decorrente de uma circular inconstitucional e ilegal, está ferido de invalidade.

#### **INCONSTITUCIONALIDADE NORMATIVA DO DECRETO-LEI N.º 202/96, DE 23 DE OUTUBRO**

O Fisco invocou o Decreto-Lei n.º 202/96, bem sabendo que o seu art.º 7.º, n.º 2, impede a aplicação retroactiva do novo critério às avaliações de incapacidade apuradas definitivamente ao abrigo da legislação anterior, pois esse novo critério somente se aplicava para o futuro e ainda aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que não era manifestamente o caso do recorrente.

O novo critério de atribuição do grau de deficiência consta da al. e), do n.º 5, do Anexo I, a que se refere o art.º 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 202/96, o qual prescreve o seguinte:

*“Sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, órteses ou outros), o coeficiente de capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução de coeficientes previstos na Tabela”.*

Trata-se de um critério de avaliação da deficiência diametralmente oposto ao que constava da alínea c), do n.º 5, das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro.

Mas porque os dois critérios são diametralmente opostos e radicalmente incompatíveis, o legislador quis salvaguardar as avaliações de incapacidade dos contribuintes decididas ao abrigo da lei anterior. E foi por isso que o n.º 2, do art.º 7.º, veio dispor que o novo diploma (com o novo critério) se aplica aos processos (de avaliação de incapacidade) em curso.

Acontece que o Fisco quer, à viva-força, que o novo critério tenha aplicação retroactiva, de forma a ficarem sem efeito as avaliações de incapacidade feitas ao abrigo da lei anterior, para que os contribuintes sejam constringidos a fazer um novo exame médico de acordo com o novo critério legal.



Mas o que importa reter é que essa norma jurídica, na interpretação que dela fazem o Fisco e os tribunais fiscais, é inconstitucional por violar o **princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, previsto no art.º 2.º da Constituição da República**. Assim, é a **interpretação normativa** que dessa norma faz o Fisco e os tribunais fiscais que agora ponho em causa.

O **princípio da segurança jurídica** implica que o Fisco não possa *venire contra factum proprium* e mudar a sua interpretação da lei, passando a aplicar retroactivamente uma interpretação nova e inesperada, assim eliminando benefícios fiscais já reconhecidos ao contribuinte. Foi isso que o Fisco fez com o recorrente, pois na Circular refere-se claramente ter havido uma revogação expressa da interpretação anterior, o que deu origem a um novo critério de atribuição de deficiência. Mas nem a lei podia impor retroactivamente ao impugnante uma interpretação oposta da lei anterior que atribuiu um benefício fiscal. Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 172/00, publicado na 2.ª Série do DR de 25.10.2000.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei vigente ao tempo da avaliação da incapacidade, e o respectivo critério, sejam revogados retroactivamente por uma lei nova que altere o critério e extinga o benefício fiscal legitimamente concedido ao abrigo do critério anterior. A lei nova que imponha critério novo só pode aplicar-se às avaliações de incapacidade futuras, mas tem de deixar incólumes as avaliações passadas.

O **princípio da confiança jurídica** sai violado se uma lei nova, impondo um critério novo de avaliação da incapacidade, priva um contribuinte do **direito adquirido** a ser considerado deficiente para efeitos de IRS, quando esse contribuinte obteve o reconhecimento do direito ao benefício fiscal por acto da autoridade de saúde competente. Por maioria de razão, esse princípio sai violado quando o direito adquirido do contribuinte for um direito fundamental, como é o caso dos direitos dos cidadãos portadores de deficiência, nos termos do art.º 71.º, da CRP.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei posterior, por meio de um novo critério de avaliação da incapacidade, venha **revogar um acto administrativo** de reconhecimento do direito a um benefício fiscal praticado pela autoridade de saúde competente, o qual, por ser **constitutivo de um direito**, é irrevogável uma vez decorrido o prazo legal para a revogação dos actos administrativos ilegais.

O **princípio da confiança jurídica** implica que tenha de prevalecer sobre o interesse reditício do Estado o interesse do contribuinte deficiente na manutenção dos benefícios fiscais já atribuídos ou reconhecidos, embora de pressuposto ainda não verificado, pelo que a lei nova, mediante um novo critério, não pode desprezar o interesse e a confiança do deficiente na estabilidade do sistema jurídico e na estabilidade das situações criadas ao abrigo da lei antiga. Sobre o **critério da ponderação de interesses**, pode ver-se Prof CASALTA NABAI, *ob. cit. pág. 421, e acórdão do Tribunal Constitucional n.º 1204/96, publicado na 2.ª Série do DR de 22.1.97.*

Por todas estas razões, a interpretação normativa que implícita e tacitamente o Fisco e os tribunais fiscais fizeram do art.º 7.º, n.º 2.º, e da al. e), do n.º 5, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, previsto no art.º 2.º da CRP, pelo que o acto de liquidação adicional impugnado é nulo e a decisão judicial recorrida errada.

Finalmente, a interpretação normativa feita pelo Fisco e pelos tribunais fiscais, mediante a atribuição de **efeitos retroactivos** às referidas normas jurídicas, gera inconstitucionalidade sucessiva ou superveniente das mesmas, nos termos do art.º 103.º, n.º 3, da CRP (revisão constitucional de 1997), assira como já gerava inconstitucionalidade originária por ser uma retroactividade intolerável, que afectou de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundadas do contribuinte (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 410/95, in 2ª Série do DR de 16.11.95). “Sustentar o contrário significaria admitir que o Estado pudesse restringir materialmente e com eficácia retroactiva (afrontando, desse modo, as legítimas expectativas dos particulares) o benefício fiscal anteriormente conferido” (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 185/2000, publicado na 2.º Série do DR de 27.10.2000).

Ora, sendo o art.º 7.º, n.º 2, e a al. e), do n.º 5, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, na aludida **interpretação normativa**, inconstitucionais, deveriam os tribunais fiscais recusar a aplicação dessas normas nessa interpretação, nos termos do art.º 4.º, n.º 5, do ETAF, e declarar nulo o acto de liquidação impugnado.

Em conclusão: o Fisco não tomou em consideração uma decisão da autoridade de saúde competente, que tinha passado a caso decidido ou resolvido, com a força de caso julgado, pelo que o acto de liquidação impugnado, bem como as normas em que se baseou, violam o princípio da confiança, insito no princípio do Estado de Direito (art.º 2.º da CRP). Não compete ao Fisco invalidar os actos administrativos praticados pela autoridade de saúde ou privá-los de eficácia.

*José Joaquim Almeida Lopes.*

## Acórdão de 7 de Maio de 2003.

### Assunto:

*Direito à dedução de IVA. "Facturas falsas". Ónus da prova.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Tendo a Administração Fiscal, por considerar não se terem efectivamente realizado as operações consubstanciadas em determinadas facturas, existentes na escrita do contribuinte, obstado à dedução do IVA que daquelas facturas consta, ao abrigo do disposto no artigo 19º n.º 3 do CIVA, cabe ao contribuinte, no processo em que impugne a actuação da Administração, a prova dos pressupostos de que depende o seu direito àquela dedução.*

Recurso n.º 1026/02. Recorrente: SAMETAIS — Comércio de Sucatas, L.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. SAMETAIS - COMÉRCIO DE SUCATAS, LDA., com sede em Vendas Novas, Lourosa, Santa Maria da Feira, recorre para a Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Admi-

nistrativo (STA), funcionando em Pleno, do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que, revogando sentença Mm<sup>o</sup>. Juiz do Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância de Aveiro, julgou improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo ao ano de 1993.

Fá-lo com fundamento em oposição com o acórdão de 22 de Maio de 2001 do mesmo TCA.

Formula as seguintes conclusões:

1<sup>o</sup>

A Administração Fiscal não provou que entre a emitente das facturas e a aqui recorrente não tivessem sido efectuadas as transações constantes das facturas arguidas de falsas;

2<sup>o</sup>

Do exame da contabilidade da recorrente não resultou provado a existência de qualquer indicio que supostamente torne crível que não fossem efectuados tais fornecimentos;

3<sup>o</sup>

O facto de a emitente das facturas arguidas de falsas não dispor na sua contabilidade de elementos que possam inculcar da sua parte a compra de mercadoria de quantidades iguais ou semelhantes às fornecidas à recorrente não pode acarretar a conclusão plasmada no douto acórdão recorrido de que as facturas são falsas.

4<sup>o</sup>

Aliás, a emitente das facturas poderia até ter adquirido a matéria prima vendida à recorrente sem qualquer factura, o que, a ser verdade, não pode relevar em prejuízo para a recorrente;

5<sup>o</sup>

A recorrente não pode, nem a tal está obrigada legalmente, a ter que provar as compras efectuadas com a presença de testemunhas ou agentes da Administração Fiscal presentes em todos os actos ou contratos que celebra no âmbito da sua actividade empresarial;

6<sup>o</sup>

Obrigar a recorrente a provar tal factualidade é impor sobre ela um ónus de prova manifestamente impossível - a prova diabólica;

7<sup>o</sup>

Cabe à Administração Fiscal o ónus da prova material dos pressupostos de facto da liquidação tributária - de harmonia com o disposto no artigo 121<sup>o</sup>, do Código de Processo Tributário;

8<sup>o</sup>

A fundamentação da decisão tributária por métodos indiciários deve indicar, além do mais, os critérios utilizados na determinação da matéria tributável - nos termos do art<sup>o</sup> 81<sup>o</sup>, do Código de Processo Tributário;

9<sup>o</sup>

O douto acórdão recorrido ao julgar procedente o recurso da Fazenda Pública violou o disposto no art<sup>o</sup> 81<sup>o</sup>, e 121<sup>o</sup> do Código de Processo Tributário, o art<sup>o</sup> 342<sup>o</sup>, 1, do CC e art<sup>o</sup> 103<sup>o</sup>, 3 e 104<sup>o</sup>, da Constituição da Republica Portuguesa.

10<sup>o</sup>

Existe manifesta contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento, tendo em ambos sido adoptadas soluções opostas, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial de regulamentação jurídica e o acórdão fundamento transitou em julgado.

Termos em que, na procedência do recurso, deve ser revogado o douto acórdão recorrido, e consequentemente proferido acórdão com a seguinte redacção:

"O ónus da prova material dos pressupostos de facto da liquidação tributária, fora de toda a duvida fundada - de harmonia com o disposto no art 121<sup>o</sup> do Código de Processo Tributário - cabe à administração fiscal".

E "cabe à Administração Fiscal o ónus da prova material dos pressupostos de facto da liquidação tributária - de harmonia com o disposto no art<sup>o</sup> 121<sup>o</sup>, do Código de Processo Tributário".

1.2. A Fazenda Pública conclui assim as suas contra-alegações:

"É patente a bondade da doutrina contida no douto Acórdão recorrido, ao considerar que, no caso presente, os indícios sérios substanciados na matéria de facto dada como provada, conduzem a afastar a presunção de veracidade da escrita do contribuinte, deu pleno cumprimento ao disposto no artigo 121<sup>o</sup> do CPT.

Pelo que o presente recurso deve ser julgado improcedente, confirmando-se a douta decisão recorrida e julgando-se improcedente a impugnação".

1.3. O Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, pois o acórdão recorrido julgou em conformidade com a jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário deste STA, que entende ser de manter.

1.4. O processo tem os vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

2.1. O acórdão recorrido estabeleceu a factualidade seguinte:

a)

A escrita/contabilidade da Impugnante foi objecto de uma acção de fiscalização da qual resultou o relatório junto a fls. 14 e seguintes e cujo teor se dá aqui por reproduzido.

b)

A referida acção de fiscalização resultou do exame à escrita da "Ferum - Fundição Metalúrgica, Lda" (relatório da fiscalização).

c)

Considerou a Administração Fiscal que as facturas emitidas por esta empresa à impugnante, no montante de 34.435.500\$00, eram falsas por não titularem transações reais. Em consequência diminuiu as compras nesse montante, tendo passado de 440.415.220\$00 para

405.979.720\$00, o que implicou uma alteração das existências vendidas no mesmo montante e também a alteração do resultado líquido que foi acrescido no mesmo montante, passando de 422.354.\$00 para 34.857.845\$00 (relatório da fiscalização).

d)

Dos factos acima descritos resultou a liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado no montante de 5.509.690\$00 e juros compensatórios no montante de 2.049.586\$00 (informação de fls. 51).

e)

O prazo para pagamento voluntário do imposto terminou em 30.06.97 (informação de fls. 51).

f)

A impugnante reclamou graciosamente em 16.9.97 (v. processo apenso).

g)

A impugnação foi deduzida em 22.12.97 (fls. 2).

h)

A reclamação graciosa foi indeferida e a decisão foi notificada à impugnante em 4.1.2000 (v. processo apenso).

i)

A AF considerou que as facturas emitidas pela "Ferum" e contabilizadas pela impugnante eram falsas, com base nos seguintes factos:

- Vendas, em três anos, no valor de 150.000 contos de sucata, que para o nível da empresa é completamente impossível de produzir.
- Guias de transporte completamente desfasadas das facturas. As quantidades constantes das facturas para a "Sametais" são completamente diferentes das quantidades constantes das guias de transporte para outros clientes.

- Os meios de pagamento adoptados nas transacções foram supostamente a dinheiro, não se encontrando cheques a titular qualquer transacção.

- Os responsáveis de ambas as empresas negam que se trate de facturas falsas mas não encontram explicações credíveis para justificar a facturação de tamanha quantidade de sucata (fls. 33 do relatório).

j)

As existências iniciais de matérias-primas e subsidiárias em 31.12.92 foram de 99.400 Kg. e as compras de matérias-primas dos anos de 1993, 1994 e 1995 foram de 141.393 Kg., o que perfaz o montante global de 240.793 Kgs. (fls. 21-vº do relatório).

k)

No mesmo período (anos de 1993, 1994 e 1995) a quantidade de venda de sucata foi de 576.508 Kgs. (fls. 21-vº do relatório).

l)

As existências de produtos acabados em 31.12.92 eram de 16.725 contos e as existências de produtos em curso de 18.775 contos que correspondem a, respectivamente, 18.397 e 24.783 contos de vendas (fls. 21-vº do relatório).

m)

Nos anos de 1993, 1994 e 1995, o valor das vendas foi de 238.327 contos (fls. 21 do relatório)".

2.2. O acórdão fundamento, por sua vez, assentou na seguinte base factual:

"a)

Com data limite de pagamento voluntário no dia 10-2-1995, a impugnante, ora recorrente, foi notificada para pagar a liquidação adicional de IRC do exercício do ano de 1989, no montante de 17 946 448300 - cf. a informação oficial a fls. 27.

b)

No dia 15-3-1995, a impugnante, ora recorrente, deduziu a presente impugnação judicial contra a liquidação dita em a) - cf. o carimbo de entrada a fls. 2.

c)

A liquidação dita em a) resulta, nos termos do relatório da Inspeção Geral de Finanças, do «valor corrigido de 48 368 317\$00», quando «o contribuinte declarou o valor de 3 669 817\$00» - cf. fls. 12 do documento de fls. 11 e 12.

d)

O valor corrigido dito em c) resulta, segundo o mesmo relatório, de «reduções aos saldos das compras e das vendas nos montantes de 66 636 000\$00 e de 21 937 500\$00, respectivamente, o que se traduz no aumento dos resultados líquidos relativos a 1989, no valor de 44 698 500\$00» - cf. fls. 12 do documento de fls. 11 e 12.

e)

As reduções aos saldos das compras e das vendas que se dizem em d) baseiam-se em conclusões de averiguações na empresa impugnante, ora recorrente, «para confirmar a efectividade dos fornecimentos subjacentes às suas facturas n.ºs 1361 e 1379, emitidas em Novembro de 1989, para a sociedade "Álvaro Cunha & C.ª L.da" - cf. fls. 11 do documento de fls. 11e 12.

f)

As facturas ditas em e) referem «o fornecimento de 48 750 Kgs de "malhas jersey tingida em várias cores, com defeitos, de buracos, e rolos manchados no interior", ao preço unitário de 450\$00», no montante global de 21 937 500\$00, a que acresceu o IVA de 3 792 375\$00» - cf. fls. 11v. do documento de fls. 11 e 12.

g)

As quantidades e valores de mercadoria ditos em f), segundo declarações do sócio-gerente da impugnante, ora recorrente, «tinham sido adquiridos à empresa "Rogério & Faria, L.da", ao preço unitário de 1350\$00, nos meses de Setembro e Outubro de 1989 (facturas n.ºs 90, 92 e 94), mas que mais tarde se verificou que a malha estava estragada e, por isso, só a conseguiu vender ao preço unitário de 450\$00» - cf. fls. 11v. do documento de fls. 11 e 12.

h)

Segundo o mesmo relatório da Inspeção Geral de Finanças, «as facturas relativas às compras e às vendas de malha da Gavim não têm subjacente quaisquer transacções comerciais e em consequência os respectivos valores devem ser excluídos dos resultados líquidos de 1989, nos termos do artigo 17.º, conjugado com o artigo 23.º, ambos do Código do IRC» - cf. fls. 11 v. do documento de fls. 11 e 12.

Não se prova que a impugnante, ora recorrente, não tenha efectivamente vendido à empresa dita em e) as mercadorias ditas em f) - cf. especialmente fls. 11 v. do documento de fls. 11 e 12.

Não se prova que as facturas referidas em g) não tenham efectivamente sido passadas pela sociedade "Rogério & Faria, L.da" - cf. especialmente fls. 11 v. do documento de fls. 11 e 12.

Não se prova que a impugnante, ora recorrente, não tenha realmente comprado à sociedade "Rogério & Faria, L.da" as mercadorias aludidas em g) - cf. especialmente fls. 11 v. do documento de fls. 11 e 12".

3.1. No despacho do relator que entendeu verificada a oposição de acórdãos escreveu-se que "(...) há, nas duas decisões judiciais em apreço, decisões expressas opostas sobre a mesma questão fundamental. Num acórdão (que serve de fundamento) decidiu-se que a prova da falsidade das operações tituladas pelas facturas apontadas como falsas compete à Administração, não lhe chegando, pois, mostrar a existência de indícios sérios de simulação; noutra (o recorrido), que a prova da realidade dessas operações está a cargo do contribuinte, bastando à Administração convencer da existência de indícios sérios de simulação".

Isto porque o acórdão recorrido considerou que "(...) a AF, no exercício da sua competência fiscalizadora da conformidade da actuação dos contribuintes com a lei, actua no uso de poderes vinculados, submetida ao princípio da legalidade, cabendo-lhe o ónus da prova da verificação dos pressupostos que determinaram as correcções técnicas, cumprindo-lhe demonstrar a factualidade que a leva a considerar determinada operação como simulada, factualidade essa que tem de ser susceptível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte e dos respectivos documentos de suporte, só então passando a competir ao contribuinte o ónus da prova de que as operações se realizaram efectivamente. Porém, não é necessário que a AF prove os pressupostos da simulação previstos no art.º 240º do CC, sendo bastante a prova de elementos indiciários que levem a concluir nesse sentido, isto é, pois de contrário seria praticamente impossível atingir aquele objectivo legal de combate à evasão fiscal".

Ao invés, no acórdão fundamento julgou-se procedente a impugnação por a Administração não ter provado que a impugnante "não tenha comprado e vendido as mercadorias a que se referem as facturas" que afirmou falsas, como lhe competia.

A questão que no presente recurso há que resolver relaciona-se, pois, com o ónus da prova no processo judicial tributário.

3.2. Trata-se de questão que se resolveu, até há algum tempo, com base na presunção de legalidade que se atribuía aos actos tributários. Pressuposta essa legalidade, ao impugnante competia afastar a presunção, alegando e demonstrando a ilegalidade do acto.

A atribuição deste ónus material ao contribuinte é, porém, dificilmente conciliável com a consagração do princípio do inquisitório no processo judicial tributário. Consagração que já vem do artigo 39º do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI), e que depois passou, sucessivamente, para os artigos 40º do Código de Processo Tributário (CPT), 99º da Lei Geral Tributária (LGT) e 13º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Na verdade, o apuramento da verdade material, erigido em escopo do processo judicial tributário, que se não basta com alcançar uma verdade formal, exige que se arde o primado do princípio do dispositivo, ao menos, temperando-o com o do inquisitório.

Ora, se o juiz, no percurso para atingir a verdade material, pode, e deve, investigar os factos, sem subordinação às provas apresentadas ou requeridas pelas partes, é impróprio falar-se de um ónus subjectivo da prova: não interessa quem deve alegar e provar os factos - o que importa é que factos resultam provados, mercê da actividade das partes e da do juiz.

Ainda assim, torna-se necessário que a lei resolva aqueles casos em que, esgotadas as possibilidades probatórias, se fique perante situações de dúvida insanável.

O artigo 74º n.º 1 da LGT veio repartir deste modo o ónus da prova entre a Administração Fiscal e os contribuintes: a prova dos factos constitutivos dos direitos cabe a quem os invoque.

Deste princípio, que, só vertido em letra de lei na LGT, já antes valeria (veja-se o acórdão da Secção de 14 de Novembro de 2001, no recurso n.º 26015), fez eco, para a impugnação judicial, o artigo 121º do Código de Processo Tributário, depois reproduzido pelo artigo 100º n.º 1 do CPPT (este, na redacção dada pela Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril): "sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado".

Ou seja, à Administração cabe a prova da verificação dos pressupostos da sua actuação: se não convencer da existência e quantificação do facto tributário que é pressuposto dessa actuação - pois que está subordinada ao princípio da legalidade -, a liquidação deve ser anulada.

Seguro é, pois, o passamento do antigo princípio *in dubio pro fisco*. Como é seguro que o impugnante não tem que provar a inexistência ou errada quantificação do facto tributário. Mas, assente que ele ocorreu, cabe-lhe demonstrar, isso sim, que a Administração actuou em desconformidade com a lei.

3.3. Disponha o artigo 78º do CPT que "quando a contabilidade ou escrita do sujeito passivo se mostre organizada segundo a lei comercial ou fiscal, presume-se a veracidade dos dados e apuramentos decorrentes, salvo se se verificarem erros, inexactidões ou outros in-

dícios fundados de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte”.

Ora, como quem tem a seu favor uma presunção estabelecida na lei está dispensado da prova do facto presumido [cfr. os artigos 349º e 350º n.º 1 do Código Civil - (CC)], a recorrente, tendo a sua escrita organizada conforme as exigências legais, não precisa de provar que são verdadeiros os dados decorrentes.

A não ser que se verifiquem erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva.

Quer dizer, a presunção cessa quando, estando, embora, a escrita ou contabilidade organizada de acordo com a lei, enferme de erros ou inexactidões, ou haja ”indícios fundados” de que, apesar da sua correcta organização, não reflecte a matéria tributável efectiva.

Cabe nesta previsão, claramente, o caso de a contabilidade, impecavelmente organizada, se avaliada do ponto de visto técnico-contabilístico, no entanto omitir operações efectuadas; e cabe o caso inverso - o de incluir operações não efectuadas. Este último é aquele que correntemente se vem chamando de ”facturas falsas”, isto é, a contabilidade considera (e trata de forma contabilisticamente correcta) documentos emitidos na forma legal, mas que não correspondem a qualquer realidade, porque as operações que era suposto reflectirem, na verdade, não tiveram lugar.

E, aqui, a lei não exige senão ”indícios fundados”, ou seja, não impõe à Administração a ”prova provada” de que por detrás dos documentos não está a realidade que normalmente reflectem e comprovam, basta-se com indícios fundados para fazer cessar a presunção a favor do contribuinte. E a este, desprovido do escudo protector da presunção, não resta senão demonstrar a veracidade dos seus elementos contabilísticos, e respectivos suportes, destarte posta em crise, face àqueles ”fundados indícios”.

3.4. Temos, pois, que, quando seja a Administração Fiscal a praticar um acto, designadamente, um acto tributário de liquidação, fundada na existência de determinado facto tributário, por hipótese não revelado pela escrita do contribuinte, é ela que deve provar tal existência, pressuposto da sua actuação. Estamos perante um corolário do princípio da legalidade administrativa, de acordo com o qual a Administração só pode agir se isso lhe permitir a lei, e não pode fazê-lo contra ela. Os pressupostos da sua actuação são, pois, factos constitutivos do seu direito a agir, cuja prova lhe compete, por isso que é o agente.

No caso do acórdão recorrido, porém, a Administração Fiscal não actuou baseada na existência de qualquer facto tributário por si invocado. Antes, pretende que a recorrente não tem direito à dedução do IVA constante das facturas em causa, baseada no entendimento de que, face aos indícios recolhidos, não se teriam, realmente, realizado as operações comerciais que tais facturas, supostamente, titulavam.

Nos termos do artº 82º n.º 1 do CIVA, ”o chefe da Repartição de Finanças competente procederá à rectificação das declarações dos sujeitos passivos quando fundadamente considere que nelas figura um imposto inferior ou uma dedução superior aos devidos liquidando-se adicionalmente a diferença”.

Como assim, é a recorrente quem se arroga um direito que pretende exercer - o direito à dedução do IVA -, que não é reconhecido pela Administração Fiscal, que no processo demonstrou haver indícios sé-

rios de que as operações tituladas por aquelas facturas não terão ocorrido. Destarte, não é a Administração que afirma um facto positivo com consequências tributárias - é o contribuinte que invoca o seu direito à dedução do IVA pago a montante. Por isso, é ele quem deve provar a verificação dos pressupostos em que assenta tal direito.

Conforme se diz no acórdão de 17 de Abril de 2002 desta Secção, proferido no recurso nº 26635, ”da conjugação das normas dos art.ºs 82º n.º 1 e 19º do CIVA resulta, assim, que não caberá à administração o ónus de prova da inexistência dos factos tributários cujo imposto considerou fundamentadamente deduzido ilegalmente por parte do contribuinte, mas que caberá ao próprio contribuinte o ónus de prova da existência dos factos tributários em que fundou a dedução que declarou. Digamos (...) que (...) à administração cabe o ónus de prova da verificação dos requisitos estabelecidos no art.º 82º n.º 1 do CIVA para que possa liquidar adicionalmente o IVA respeitante a deduções indevidas, mas já não a existência dos factos contra ela afirmados pelo contribuinte, traduzidos na existência dos factos tributários e sua expressão quantitativa. Os requisitos legalmente estabelecidos para que seja permitida a dedução do imposto pago a montante não constituem, nesta óptica, também requisitos que estejam legalmente previstos enquanto requisitos de legitimação da actuação da administração. Relativamente a esta matéria, a lei basta-se com um juízo administrativo de adequação entre os factos e valorações em que a administração diz, formalmente, suportar a sua decisão e o resultado desse juízo no sentido de se lhe afigurar ter sido declarado uma dedução superior à devida, e com a prova perante o tribunal da pertinência desse juízo ou seja, com a prova, perante o tribunal, da existência dos elementos que tornam possível ter como adequada a consideração por si feita de que o contribuinte declarou uma dedução superior à permitida pela lei”.

Neste aresto faz-se, aliás, uma exaustiva análise da questão do ónus probatório na matéria, concluindo-se, lapidarmente, no seu sumário, que ”quando o acto de liquidação adicional do IVA se fundamente no não reconhecimento das deduções declaradas pelo contribuinte cabe à administração apenas a prova da verificação dos pressupostos legais que legitimam a sua actuação, constantes do art.º 82º n.º 1 do CIVA e ao contribuinte o ónus de prova da existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito de dedução do imposto nos termos do art.º 19º do CIVA”.

Trata-se de entendimento que vem sendo seguido por esta Secção. Veja-se, por exemplo, o acórdão de 9 de Outubro de 2002, proferido no recurso nº 871/02, aonde se lê que ”à Administração cumpria apenas, tendo em conta o princípio da legalidade Administrativa e em termos correspondentes ao disposto no artº 342º do Cód.Civil, o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, seja, dos pressupostos legais da sua actuação. E, ao invés, cabe ao contribuinte provar a existência dos factos tributários que alegou como fundamento de seu direito, seja, a efectiva existência das alegadas transacções”.

E, porque as instâncias haviam, também no caso, concluído ”que o contribuinte não tinha conseguido fazer a prova da existência dos factos tributários e que, perante os factos naquele expostos, respeitantes quer à escrita do contribuinte quer à do emitente das facturas, era fundada a convicção da Administração quanto à inexistência das ditas operações”; e porque ”o direito à dedução do IVA pago a mon-

tante apenas poderá existir, segundo a sua própria tipologia e natureza, relativamente ao imposto efectivamente suportado com relação a operações económicas efectivamente realizadas”, a impugnação então em apreço foi julgada improcedente.

No mesmo sentido pode, ainda, ver-se, também da Secção, o acórdão de 24 de Abril de 2002 no recurso n.º 102/02, relatado pela também agora relator, e aqui de perto seguido.

É, pois, de sufragar a doutrina do acórdão recorrido.

4. Termos em que acordam, em Pleno, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar o aresto recorrido.

Custas a cargo da recorrente, com € 500 de taxa de justiça e 50% de procuradoria.

Lisboa, 7 de Maio de 2003. — José Norberto de Melo Baeta de Queiroz (relator) — Domingos Brandão de Pinho — Luís Filipe Mendes Pimentel — Lúcio Alberto de Assunção Barbosa — José Joaquim Almeida Lopes — Vítor Manuel Marques Meira — João Plácido da Fonseca Lima — Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira — António José Pimão.

### Acórdão de 7 de Maio de 2003.

#### Assunto:

*Recurso por oposição de julgados (artigos 280º n.º 2 e 284º do CPPT). Reapreciação pelo Tribunal de recurso da verificação ou não da alegada e antes reconhecida oposição (cfr. art.º 284 n.º 5 do CPPT).*

#### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O eventual reconhecimento judicial da alegada oposição de julgados pelo tribunal recorrido, ao abrigo, nos termos e para os efeitos do disposto no referido art.º 284º n.º 5 do CPPT, não só não faz, sobre o ponto, caso julgado, pois apenas releva em sede de tramitação/instrução do respectivo recurso, como, por isso, não obsta a que o Tribunal Superior, ao proceder à reapreciação da necessária verificação dos pressupostos processuais de admissibilidade, prosseguimento e decisão daquele recurso jurisdicional, considere antes que aquela oposição se não verifica e, em consequência, julgue findo o recurso.*
- II — *Isso mesmo ocorre quando, como no ajuizado caso, ambas as decisões judiciais postas em confronto, em substância e sobre a controvertida questão de direito, ainda que porventura mediante díspar fundamentação jurídica, a decidiram no mesmo sentido.*
- III — *E não ocorre também oposição relevante, para viabilizar recurso por oposição de julgados, sempre que sejam diferentes as situações de facto subjacentes ou, caso idênticas, hajam porém sido dirimidas mediante aplicação de legislação ou regime jurídico também diverso.*

Recurso n.º 1149/02. Recorrentes: João Manuel Feio Mendes da Silva e mulher; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Do acórdão do Tribunal Central Administrativo de fls. 83 a 87 que lhe julgou improcedente o recurso jurisdicional que interpuseram da sentença do TT de 1ª Instância de Viana do Castelo e que, assim, manteve a decretada improcedência da impugnação judicial que haviam deduzido contra liquidação de IRS do ano de 1996, dele interpuseram depois recurso jurisdicional, por oposição de julgados, os Impugnantes João Manuel Feio Mendes da Silva e mulher, nos autos convenientemente identificados, indicando como acórdão fundamento da invocada oposição os acórdãos proferidos nos processos n.º 25.289, de 17.01.2001, no processo n.º 25.775, de 04.04.2001 (e não 4.1.2001, como certamente por mero lapso de escrita se refere no respectivo requerimento de interposição do presente) e no processo n.º 25.112, de 23.05.2001.

Admitido o recurso assim interposto pelo despacho de fls. 91 e notificado este às partes, o Recorrente apresentou alegações tendentes a demonstrar a invocada oposição que constam de fls. 93, pedindo, a final e na consequência do reconhecimento judicial da alegada oposição de julgados, o prosseguimento do respectivo recurso.

Depois, por despacho de fls. 95 verso do Ex.mo Desembargador Relator foi considerada verificada a alegada e necessária oposição de julgados e, em consequência, determinada a notificação das partes, nos termos do convocado art.º 284º n.º 5 do CPPT, isto é, para alegarem nos termos e no prazo referido no n.º 3 do art.º 282º do mesmo compêndio adjetivo.

Oportunamente satisfeita pelos Recorrentes a injunção legal judicialmente transmitida através desta última notificação — cfr. alegações apresentadas a fls. 97 a 100 e que, a final, contém as necessárias conclusões, conclusões que aqui se dão por reproduzidas para todos os efeitos legais -, subiram os presentes autos a este Supremo Tribunal por despacho daquele Senhor Desembargador de fls. 101.

Neste Supremo Tribunal e Pleno da Secção já, mediante promoção do Ilustre Procurador Geral Adjunto e à minguada de especificação dos Recorrentes, ordenou-se a junção aos autos de cópia certificada do primeiro aresto invocado como fundamento da oposição de julgados o acórdão de 17.01.2001, proferido no processo n.º 25.289, que agora consta de fls. 104 a 119.

Foi depois dada nova vista ao Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Pleno da Secção para, querendo e nos termos do estatuído pelo art.º 289º n.º 1 do CPPT, se pronunciar sobre o mérito do recurso, nada tendo no respectivo prazo legal (cfr. art.º 22º do CPPT) sido aduzido ou requerido.

Colhidos depois os vistos legais dos Ex.mos Juízes Adjuntos — cfr. art.º 289º n.º 2 do CPPT, cumpre agora decidir.

Em primeiro lugar e ainda prejudicialmente se se verifica ou não a invocada oposição de julgados já que, é sabido e reiteradamente afirmado pela nossa jurisprudência, o despacho que, como no ajuizado caso dos autos, nos termos do art.º 284º n.º 5 do CPPT, porventura a reconheça não só não faz caso julgado como não impede ou desobriga o tribunal de recurso de a reapreciar.

Designadamente como quando se verifica antes inexistir aquela oposição.

Na verdade, a alegada oposição julgados não ocorre, e bem manifestamente, relativamente ao primeiro dos acórdãos invocados como fundamento do presente recurso e que foi junto aos autos sob promoção do Ministério Público deles constando agora de fls. 104 a 119.

Com efeito, também neste aresto, em sede decisória e relativamente a idêntica impugnação judicial de IRS do ano de 1996, ainda e também quanto à questão jurídica igualmente suscitada no acórdão recorrido, a de determinar o valor do atestado médico certificativo de incapacidade emitido pela autoridade de saúde antes da entrada em vigor do DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, embora por porventura díspar fundamentação jurídica, se veio a concluir, além do mais e expressamente, tal como, aliás, no acórdão recorrido, que, assim, se concedia provimento ao recurso antes interposto pela Fazenda Pública e consequentemente se revogava a sindicada sentença do TT de 1ª Instância que dera acolhimento à pretensão dos ali Impugnantes, assim julgando a impugnação judicial improcedente.

Ora e apesar de aqui a sentença do TT de 1ª Instância haver logo julgado improcedente a impugnação judicial apresentada pelos Impugnantes e ora Recorrentes e de o acórdão *recorrido* ter negado provimento ao recurso destes e consequentemente mantido aquela sentença, em ambos os arestos se concluiu e decidiu, em substância, julgar improcedentes as respectivas impugnações judiciais.

Daí que, manifestamente, repete-se, entre os cotejados acórdãos se não verifique a necessária oposição de julgados uma vez que, bem ao contrário e como se deixou evidenciado, entre eles ocorre antes uniformidade decisória sobre a controvertida questão de direito, ainda que mediante díspar, mas irrelevante para o efeito, fundamentação jurídica.

E no que concerne aos outros dois acórdãos também invocados como fundamento da alegada oposição de julgados, a saber, de 04.04.2001, processo n.º 25.775 e de 23.05.2001, processo n.º 25.112, a questionada oposição de julgados não se verifica ocorrer na justa medida em que estes afrontaram e decidiram questão de facto subjacente atinente a semelhante questão jurídica mas reportada ao ano de 1995, isto é, anterior à entrada em vigor do aqui controvertido e aplicado DL n.º 202/96.

São assim inequivocamente díspares quer as situações de facto subjacentes (IRS de 1996 no acórdão recorrido e IRS de 1995 nos acórdãos invocados como fundamento), quer os diplomas legais aplicáveis e aplicados (ali o DL n.º 202/96 e aqui, nestes arestos, não), circunstâncias que, por si só, viabilizando naturalmente julgados diversos, inviabilizam se invoque esta disparidade como constituindo fundamento de recurso por oposição de julgados, recurso que apenas logra razão de ser e fundamento legal em casos de efectiva e díspar aplicação do mesmo regime jurídico, “no domínio da mesma legislação”, no dizer claro do entretanto revogado art.º 763º do CPC (redacção anterior à reforma de 1995/96).

Termos em que acordam os Juízes deste Tribunal em Pleno em julgar findo o presente recurso.

Custas pelos Recorrentes, fixando a taxa de justiça em 200 Euros e a procuradoria em 40 %.

lisboa, 7 de Maio de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Brandão de Pinho* — *Mendes Pimentel* — *Lúcio Barbosa* — *Almeida Lopes* — *Vitor Meira* — *Fonseca Limão* — *António Pimpão* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 7 de Maio de 2003.

### Assunto:

*IRS de 1996. DL 202/96, de 23-10.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Por força do Dec-Lei 202/96, de 23/Out, que adaptou a anterior TNI e estabeleceu, em anexo, as “Instruções Gerais”, passou a ter relevância a “disfunção residual”, em virtude da aplicação de meios de correcção ou compensação, pelo que o coeficiente de capacidade arbitrado tem de corresponder à disfunção residual, após aplicação daqueles meios.*

*Podia, por isso, a AF recusar certificado emitido ao abrigo do Dec-Lei 341/93 e exigir novo atestado nos termos do mencionado DL 202/96, com referência ao IRS de 1996, para que fosse estabelecida a incapacidade ou deficiência ao abrigo deste último diploma legal.*

Recurso n.º 1487/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Álvaro Duarte Saraiva Vilar Figueiredo e mulher; Relator: Exm.º Cans.º Dr. António Pimpão (por vencimento e sorteio).

Acordam no Pleno da 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1 - A FP inconformada com o acórdão do TCA de fls. 119 e seguintes, que concedeu provimento ao recurso do impugnante e mulher revogou a sentença recorrida e julgou procedente a impugnação da liquidação de IRS de 1996, anulando esta, recorre para o Pleno desta Secção por oposição com o acórdão do TCA de 19-12-2001, Rec. 5778/01 (fls. 136 e seguintes).

A decisão de fls. 175 entendeu que se verifica a oposição e porque constavam dos autos as alegações ordenou a remessa dos autos ao STA.

Notificados apresentaram a recorrente e os recorridos alegações nas quais formulam as seguintes conclusões:

1 - Com a aprovação e entrada em vigor do DL n.º 202/96 de 23 de Out. modificaram-se os critérios de “incapacidade relevante” para efeito de reconhecimento de benefícios fiscais, nomeadamente os previstos no art.44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

2 - Releva, agora, apenas, a incapacidade residual, ou seja, o coeficiente de (in)capacidade correspondente à disfunção residual, após a aplicação de meios de correcção, sem limites máximos de redução

dos coeficientes previstos na TNI (alínea e) do n.º 15 do Anexo I ao DL n.º 202/96.

3 - Para efeitos de IRS o ano fiscal coincide com o ano civil (art.º 134º do CIRS).

4 - Em sede de IRS "a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite" (ART.14º n.º 7 do CIRS).

5 - Porque ninguém faz futurologia, nenhum atestado médico com data anterior a 31 de Dez pode certificar a situação pessoal do sujeito ap ssivo àquela data.

6 - De qualquer modo o atestado apresentado pelo sujeito passivo não faz qualquer referência à natureza, residual ou não, da incapacidade nele atestada, única que, actualmente releva (alínea e) do n.º 5 do Anexo I ao DL n.º 202/96.

7 - O que não retira qualquer validade intrínseca e objectiva ao atestado, validade essa que, em abstracto, ou, eventualmente, para outros efeitos, se não contesta, ou alguma vez contestou.

8 - Só que, dizendo menos do que a Administração Fiscal pretende e tem o direito de saber e o dever de confirmar, não pode servir para confirmação da veracidade dos pressupostos do benefício em causa (art.6º do EBF e 122º do CIRS).

9 - Porque a AF tem o direito e o dever de fiscalizar e o sujeito passivo o dever de obediência ao "princípio da iniciativa dos interessados" consignado no art. 14º do EBF e nomeadamente na alínea c) do n.º 1 de acordo com o qual deverá fazer prova da verificação dos pressupostos de reconhecimento dos benefícios".

10 - E tem, ainda o sujeito passivo de IRS o dever de colaboração (arts 123º e .124º alínea c), parte final do CIRS), também ele infringido.

11 - Da conjugação do disposto nos art. 14º n.º 7 do CIRS e alínea e) do n.º 5 do Anexo I ao DL n.º 202/96 resulta que não está em causa, nem nunca esteve, qualquer aplicação retroactiva do DL n.º 202/96, que, aliás fixa a própria data da sua entrada em vigor, (30 de Nov. de 1996) que é anterior à do termo do ano fiscal respectivo (31 de Dez. de 1996).

12 - Este diploma aplica-se, no entanto, com as devidas adaptações, aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que significa que se não aplica aos já terminados.

13 - É, pois, evidente que todos os atestados médicos emitidos antes da entrada em vigor do DL n.º 202/96 não dependem da observância do mesmo para serem válidos e legalmente perfeitos, se tiverem observado as disposições legais em vigor à data da respectiva emissão.

14 O que lhes não confere, no entanto, eficácia para prova da verificação dos pressupostos do benefício previsto no art.º 44.º do EBF, porque para tanto se exige que reflitam a situação médica dos beneficiários a 31 de DEZ.

15 - Os atestados médicos, só por si, não são senão a tradução escrita do resultado de um acto médico de observação objectiva num dado momento ( e não em qualquer outro) e não conferem quaisquer direitos, muito embora possam ser um elemento essencial para o seu reconhecimento, como é o caso.

16 - Assim, ninguém pode falar de direitos adquiridos "pelo atestado médico". O estado médico de todos nós é, por natureza, permanentemente mutável. E, por isso, nada pode ser adquirido nessa sede.

17 - Como se não pode falar, igualmente, de direitos adquiridos em sede de benefícios fiscais nomeadamente em sede de impostos anuais como é o IRS.

18 - A este propósito recorde-se que a regra geral em sede de benefícios fiscais foi sempre a da transitoriedade dos mesmos e o seu carácter excepcional, consagrado, aliás, na sua própria definição contida no n.º 1 do art. 2º do EBF ("consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional ")

19 - Regra esta que a Lei Geral Tributária, aprovada pelo DL n.º298/98 de 17 de Dez., apenas confirmou, tendo mesmo o legislador tido o cuidado de o realçar no respectivo preâmbulo, com as seguintes palavras: " a consagração da regra geral da transitoriedade dos benefícios fiscais, sujeitando-os a uma avaliação periódica visando impedir a sua transformação em verdadeiros privilégios fiscais."

20 - É irrelevante discutir se se está perante um benefício fiscal automático (que, aliás, não é o previsto no art. 44º do EBF) ou perante um benefício de reconhecimento meramente declarativo, como é o caso, pois no caso concreto o reconhecimento do benefício está, sempre, dependente da verificação dos respectivos pressupostos, o que no caso *sub judice*, não se verificou.

21 - O acórdão recorrido fez errada interpretação dos factos e errada interpretação e aplicação das seguintes disposições legais: DL n.º 202/96 de 23 de Out., nomeadamente do disposto na alínea e) do n.º 5 do seu Anexo I), arts. 6º, 11 º 14º n.º 1 , alínea c) e 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais aprovado pelo DL n.º215/89 de 01 de Jul e ainda dos arts. 14º n.º 7 (muito especialmente e de forma definitiva) e 66º n.º 4 do CIRS.

22 - Poderiam as alegações ora apresentadas e respectivas conclusões resumir-se ao que acima fica dito nos números 3, 4, e 5 destas conclusões, porque a disposição do art.14º n 7 - do CIRS é imperativa, não deixa qualquer margem para dúvidas e resolve definitivamente a questão da suficiência /validade ou não dos atestados para o efeito pretendido. É este o preceito que os recorrentes parecem desconhecer, mas que o Tribunal tem que observar, sem necessidade de quaisquer outras considerações, o que não se fez no acórdão recorrido.

Os recorridos entendem que deve julgar-se deserto o recurso ou dar-se por findo ou, quando assim se não entenda, deve manter-se o acórdão recorrido.

Sustentam, para fundar aquele pedido de deserção ou de fim do recurso, cfr. fls. 161, que o acórdão recorrido foi proferido em último grau de jurisdição e que o recurso foi interposto por oposição de acórdãos. Acrescentam que após a admissão do recurso devia a recorrente ter apresentado as alegações no prazo de 10 dias. Concluem que a recorrente não o fez, tendo apresentado alegações quanto à questão de fundo, sobre o próprio objecto do recurso.

1.2 - O EMMP entende que o recurso merece provimento nos termos da jurisprudência firme da Secção (fls. 178).

2 - O acórdão recorrido de fls. 119 e seguintes partiu da matéria factual estabelecida pelo TT de 1.ª Instância de Viana do Castelo, tal como consta de fls. 122, que aqui se dá por reproduzida.

3.1 - Os recorridos entendem que deve julgar-se deserto o recurso ou dar-se por findo, pois que o acórdão recorrido foi proferido em último grau de jurisdição tendo o recurso sido interposto por oposição de acórdãos pelo que deviam as alegações da recorrente FP ter sido apresentadas no prazo de 10 dias, o que não fez, tendo apresentado



alegações quanto à questão de fundo, sobre o próprio objecto do recurso.

Entende-se, contudo, que não têm razão os recorridos.

Com efeito conforme resulta dos autos (fls. 135) foi a FP notificada, em 23-05-2002, do acórdão, tendo apresentado requerimento de interposição de recurso (cfr. fls. 136) e alegações (cfr. fls. 148) em 24-5-2002.

Não se descortina que não tenha sido respeitado o prazo de dez dias indicado pelos recorridos.

Acresce que a recorrente FP sustenta a fls. 148 a questionada alegação da oposição entre o acórdão recorrido e aquele que identifica como acórdão fundamento.

Improcede, nos termos expostos, o pedido de deserção ou de que seja dado por findo o presente recurso.

3.2 Entendeu-se que ocorre oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento (fls. 175)

Reafirma-se a existência da identidade da questão de direito e da situação de facto, pois que o acórdão recorrido apreciou o acto tributário da liquidação do IRS do ano de 1996 e o fundamento o do ano de 1996, tendo os recorrentes invocado a qualidade de deficientes com uma incapacidade superior a 60%, comprovada em ambos os casos por atestado médico emitido durante o ano de 1995.

Tais atestados foram, em qualquer das situações, seguidos de instruções internas dos serviços de saúde e do Fisco, a comunicar novos critérios de avaliação de incapacidade bem como do Decreto-Lei n.º 202/96 e seguidas de igual exigência de apresentação nos serviços fiscais de novo atestado médico com o mesmo fundamento de revogação dos critérios de avaliação que precederam aquelas instruções.

Igualmente foi efectuada liquidação oficiosa com base na não apresentação de novo atestado médico, ao abrigo dos aludidos novos critérios de avaliação de incapacidade.

Os acórdãos recorrido e fundamento adoptaram soluções opostas em cada um dos casos, face a idêntica questão jurídica, aos mesmos pressupostos factuais e no domínio do mesmo regime jurídico pois que aquele levou à procedência da impugnação da liquidação de IRS de 1996 enquanto que este levou à improcedência da impugnação da liquidação de IRS de 1996.

Existindo identidade da questão de direito e de facto reafirma-se que têm, por isso, as decisões proferidas nos ditos acórdãos sentidos divergentes pelo que existe a referida oposição.

3.3 - O acórdão recorrido e fundamento apreciaram as impugnadas liquidações de IRS, referentes ao ano de 1996, tomando em consideração os questionados benefícios fiscais concedidos aos deficientes, com hipovisão.

Os impugnantes apresentaram as respectivas declarações de rendimentos de 1996, para efeitos de IRS, tendo invocado que possuíam uma incapacidade permanente superior a 60% para os efeitos do art.º 44º do EBF e apresentado atestados reportados a 1995 e porque não apresentaram novo atestado, à luz dos critérios vigentes em sede de avaliação, que lhe que permitisse beneficiar do disposto no art.º 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, não obstante terem sido, oportunamente, para tal notificados, procedeu a Administração Fiscal às liquidações impugnadas nos processos onde foi proferido o acórdão recorrido e fundamento.

A questão que, de novo, vem colocada, no presente recurso, foi já apreciada pelo Pleno da 2.ª Secção deste Tribunal, entre outros, em 27-06-01, Rec. 25.693 e em 26-9-2001, Rec. 25801.

Inexistindo motivos para discordar do caminho que seguiram pasaremos a acompanhá-los.

A situação dos autos reporta-se ao IRS referente ao ano de 1996. Estabelece o art.º 25.º da Lei n.º 9/89, de 2 de Maio, que "o sistema fiscal deve consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade".

Visou este diploma legal, conforme se escreve no seu art.º 1º, promover e garantir o exercício dos direitos que a Constituição da República Portuguesa consagra nos domínios da prevenção da deficiência, do tratamento, da reabilitação e da equiparação de oportunidades da pessoa com deficiência".

Aquele art.º 25º desta mesma lei visou, por isso, consagrar, no âmbito do direito tributário, os direitos e garantias que a Constituição pretendeu atribuir aos deficientes.

Concretizando tais objectivos o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), no seu artigo 44º n.º 1, isentou de tributação, em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, 50% de determinados rendimentos dos deficientes.

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, no seu art.º 25º 3 e posteriormente no seu n.º 5, estabeleceu um limite à dedução superior à da generalidade dos rendimentos do trabalho dependente e no art.º 80º n.º 6 estabeleceu limite mais elevado de dedução à colecta.

O EBF, no seu 44º n.º 4, e posterior n.º 5, estabeleceu que, para efeitos do disposto neste artigo, deficiente é "aquele que apresente um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60%".

Conforme anteriormente se referiu a Administração Fiscal notificou os recorrentes para apresentarem novo documento de avaliação da incapacidade passado depois da emissão da circular n.º 22/D50, de 15 de Dezembro de 1995 e, perante a não apresentação de tal comprovativo procedeu à alteração dos elementos declarados e efectuou a liquidação do imposto não considerando o benefício correspondente à invocada incapacidade.

A legislação vigente em 1995, ao tempo em que foi emitido o referido atestado médico que o recorrente apresentou para comprovar a sua incapacidade para efeitos fiscais, era omissa quanto aos critérios de avaliação da incapacidade bem como era omissa quanto às entidades a quem competia a sua verificação.

Era entendimento da Administração Fiscal que a referida avaliação devia ser feita, mesmo para efeitos fiscais, nos termos da Circular da DGCI, n.º 28/90, datada de 05.05, pelas autoridades de saúde, nos termos da Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, ainda que a mesma apenas fosse directamente aplicável à reparação dos danos emergentes dos acidentes de trabalho e das doenças profissionais.

E aquela exigência da Administração Fiscal para que a recorrente apresente nova certidão embora baseada numa nova circular interna, de 15 de Dezembro de 1995, não deixava de se fundamentar no Dec. Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, que entrou em vigor em 30 de Novembro, ainda que este não seja invocado na notificação pela qual lhe foi solicitada a nova avaliação de incapacidade.

E este Dec. Lei criou um novo critério para avaliação da incapacidade fiscalmente relevante pois que estabeleceu que a incapacidade atendível é a residual ou seja a que subsiste após a correcção possível por quaisquer meios, próteses, ortóteses ou outros.

E o referido Dec. Lei "estabelece o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência (...) para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei (...)” destinados àquelas que, "por motivo de perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições da capacidade, podem ser consideradas em situações de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais, tendo em conta a idade, o sexo e os factores socioculturais dominantes” - (cfr. n.º 1 do artigo 2º da Lei n.º 9/89, de 2 de Maio).

Deste diploma legal resulta o referido entendimento da Administração Fiscal, segundo o qual a avaliação da incapacidade de pessoas com deficiência não pode ser feita por apelo a outra tabela diferente da Tabela Nacional de Incapacidades com o que se pretendeu adequar a utilização dessa mesma tabela a um fim que não foi aquele para que foi publicada.

Pretendeu este diploma legal (Dec. Lei 202/96, de 23-10), como do seu preâmbulo resulta, criar normas específicas para explicitar a competência para a avaliação da incapacidade e criar normas de adaptação da anterior TNI, enquanto não fosse criada uma nova e específica.

De acordo com as "Instruções Gerais" anexas a este diploma legal para a avaliação de incapacidades em deficientes civis passou a só relevar a "disfunção residual" pelo que na fixação da incapacidade deve ser considerada a disfunção que possa ser atenuada pela aplicação de meios de correcção ou compensação como sejam próteses, ortóteses ou outros. Assim o coeficiente de capacidade fixado tem de corresponder à disfunção residual depois da aplicação daqueles meios, sem os limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela.

Estamos perante alteração significativa que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo Dec. Lei 341/93 pois que nos termos do n.º 5 c) das Instruções Gerais quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderia 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%.

Como o atestado a que se reportam os presentes autos foi emitido nestes condicionalismos sem considerar a possibilidade de correcção da incapacidade não considerou a eventual disfunção residual depois da aplicação daqueles meios tal como o exigia a posterior legislação, anteriormente referida, pelo que podia a AF exigir novo atestado no âmbito do DL 202/96 referido.

3.3. E à situação dos presentes autos é aplicável o mencionado DL 202/96, de 23-10.

Trata-se de diploma inovador e não interpretativo que entrou em vigor em 30 de Novembro de 1996, aplicando-se "aos processos em curso", nisto se esgotando a sua força retroactiva, cfr. artigo 7º, conforme se escreveu no Ac. deste STA de 16-05-2001, rec. 26.021, que de perto passamos a acompanhar.

E os "processos" referidos no seu artigo 7º n.º 2 são os de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência, independentemente do

uso que venha a ser dado à certificação de tal incapacidade e das consequências que em outros processos, designadamente, fiscais, dela devam retirar-se.

Na verdade aquele DL vale, pois, para os processos de avaliação de incapacidade futuros, bem como para os que estejam em curso, ou seja, aqueles em que ainda haja que proceder à fixação de incapacidade e já não para aqueles em que a incapacidade esteja validamente fixada pelas regras procedimentais anteriormente vigentes e nomeadamente para os procedimentos fiscais, ou outros, dos quais devam ser retiradas consequências da incapacidade fixada.

À situação dos autos, estando em apreciação o IRS de 1996, é aplicável o DL 202/96, de 23-10, sendo os pressupostos, de que depende o direito ao benefício, relativamente aos rendimentos havidos nesse ano, aferidos por tal diploma legal e nomeadamente no que respeita à fixação do grau de incapacidade relevante para efeitos fiscais em que apenas releva a disfunção residual.

Nesta perspectiva a Administração Fiscal, ao apreciar a situação do contribuinte, relativamente ao ano de 1996, estava obrigada a considerar, no que se refere à deficiência declarada e correspondente benefício fiscal aquele diploma legal de 96 e a disfunção residual a que o mesmo mandava atender sem que tal interpretação envolva aplicação retroactiva do mesmo diploma legal.

Sendo o IRS um imposto de periodicidade anual, cfr. os artigos 57º, 21º e 79º do CIRS, reporta-se o mesmo à data da verificação dos respectivos pressupostos que ocorre no último dia de cada ano civil.

É, por isso, relevante, a situação pessoal do sujeito passivo nesse último dia, para efeitos de IRS, pelo que o benefício fiscal não pode deixar de se referir, também, a cada ano civil.

Nem o facto de se estar perante uma incapacidade "permanente" conduz a que, uma vez verificada e certificada tal incapacidade a mesma deva manter-se imutável.

É que a expressão "permanente", sendo oposta a "temporária", não significa "irreversível", não pretendendo significar que o portador de incapacidade permanente a vai suportar durante o resto da vida. A mesma não impede que os avanços das ciências médicas e cirúrgicas possam minorar tal incapacidade.

Daí que, a incapacidade relevante, para efeitos fiscais, não fique, para sempre, demonstrada com a apresentação de um atestado que a certifique em determinado momento.

É que respeitando o direito ao benefício fiscal à data da verificação dos respectivos pressupostos, conforme resulta do artigo 11º do EBF, a alteração legal desses pressupostos determina a necessidade de comprovar a verificação dos novos pressupostos exigidos pelo novo conjunto normativo perdendo valor os pressupostos determinados por um diploma legal já revogado e, por isso, não vigente.

Daí que a Administração Fiscal não só podia como estava obrigada a exiur do contribuinte que comprovasse que a situação anterior se mantém, verificando se continuam a ocorrer os pressupostos necessários ao mencionado benefício fiscal e exigidos pelo novo diploma legal.

Alterando o legislador os critérios de avaliação da incapacidade estava a Administração Fiscal vinculada a exigir do contribuinte, para que o mesmo possa continuar a utilizar tal benefício, que o mesmo demonstre que é portador da incapacidade tal como a nova lei a delimita.

É que se a Administração Fiscal actuasse de forma diversa estaria a "considerar um benefício fiscal não previsto na lei em vigor ao tempo, por o benefício não preencher os pressupostos legais exigidos" pois que se considerasse atestado emitido segundo critério legal anterior ao constante do DL n.º 202/96 estaria a dar relevância a critério já revogado pelo legislador e, por isso, não vigente nem aplicável à situação dos presentes autos.

Acresce que a declaração de rendimentos, para efeitos de IRS, é apresentada no ano seguinte àquele em que os rendimentos foram auferidos, devendo, nesse momento, o contribuinte declarar a incapacidade fiscalmente relevante para poder auferir do correspondente benefício e prová-la, se tal se tornar necessário, com referência ao último dia do ano a que se refere a declaração, e não com referência a um qualquer ano anterior, conforme resulta do artigo 14º n.º 1 do EBF.

Acresce que não foram postos em causa os princípios constitucionais da legalidade, da confiança e da segurança jurídica dos contribuintes, já que estes não podem legitimamente esperar que as leis se mantenham inalteráveis, pois que sempre devem contar com a sua eventual alteração face às novas situações da vida real que procuram regular acompanhando o progresso da ciência bem como a sua incapacidade real.

Daí que mostrando-se a liquidação impugnada em conformidade com a lei deva aquela manter-se.

5. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso, em revogar o acórdão recorrido e confirmar a sentença proferida em primeira instância e que julgou improcedente a impugnação da liquidação de IRS de 1996.

Custas pelo recorrido, fixando-se em 300 Euros a taxa de justiça e em 50% a procuradoria.

Lisboa, 7 de Maio de 2003. — *António Pimpão* (relator por vencimento e sorteio) — *Lúcio Barbosa* — *Mendes Pimentel* — *Ernâni Figueiredo* — *Fonseca Limão* — *Vitor Meira* — *Baeta Queiroz* — *Branhão de Pinho* — *Alfredo Madureira* (vencido, conforme declaração junta) — *Almeida Lopes* (vencido nos termos do voto anexo).

#### Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor - cfr. art.º 7º - e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer

pelos Tribunais - cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

#### Voto de vencido

#### DA INCONSTITUCIONALIDADE DA CIRCULAR N.º 1/96., DA DGCI

Os tribunais fiscais estão a ficar "entupidos" com este tipo de litígios entre o Fisco e os contribuintes, sendo certo que estes não têm qualquer tipo de culpa por tudo o que se está a passar.

Tudo começou com uma decisão da autoridade de saúde, circulada por todos os delegados de saúde do país, nos termos da qual a deficiência oftalmológica hipovisão avalia-se sem óculos e não com eles. Decisão infeliz e que induziu em erro milhares de contribuintes que obtiveram o estatuto de deficiente sem que a decisão de avaliação da sua incapacidade fosse revogada dentro do prazo legal de um ano, pelo que passou a caso decidido ou resolvido.

Quando a autoridade de saúde reparou no erro em que tinha incorrido, alterou o critério interpretativo da lei, mas não revogou as suas decisões anteriores, pelo que elas mantiveram-se de pé.

Quem quis corrigir os casos passados foi o Fisco, o qual, em vez de promover uma lei fiscal da Assembleia da República que solucionasse o problema, resolveu fazer uma "lei fiscal" por meio da Circular n.º 1/96, da DGCI, impondo aos contribuintes um dever fiscal acessório de se submeterem a novo exame médico pela autoridade de saúde e apresentarem ao Fisco o correspondente atestado médico.

O legislador tratou do assunto no Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, mas não quis resolver os casos passados, preocupando-se apenas com os casos pendentes e futuros.

Mas o que não quis fazer o legislador foi feito pela Administração Fiscal, que passou a considerar a Circular n.º 1/96 como lei geral do país em matéria tributária, impondo aos contribuintes regras de conduta ou padrões de comportamento. Mas o pior é que os tribunais fiscais, chamados a dirimir os litígios, passaram a considerar essa Circular como critério de decisão judicial e a considerar o comportamento da Administração como perfeitamente conforme à lei, como se o Fisco pudesse fazer leis em matéria fiscal. É com esta corrente jurisprudencial que não concordo, pois nem a Administração pode fazer leis nem os tribunais estão dispensados do dever de obediência à lei, ainda que ela lhes pareça injusta (art.º 8º, n.º 2, do Código Civil). Se a lei for clamorosamente injusta, devem os tribunais fiscais recusar a sua aplicação com base em inconstitucionalidade, mas esta recusa e este fundamento têm de ser expressos nas decisões judiciais para possibilitar o recurso obrigatório para o Tribunal Constitucional.

Como se vê pela fundamentação do acto de liquidação, o procedimento que o Fisco instaurou contra o recorrente não resultou da lei, mas da publicação da Circular n.º 1/96, de 31 de Janeiro de 1996, assinada pelo Director-Geral dos Impostos.

Nessa Circular, depois de se dizer que a Direcção Geral de Saúde tinha corrigido e clarificado o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente a interpretação anterior da lei, indicou-se o novo

critério de interpretação da mesma e prescreveu-se a seguinte obrigação ou dever acessório - verdadeira regra de comportamento para os contribuintes e critério de decisão para o Fisco:

1 - Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica hipovisão susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa da liquidação nos termos da Circular n.º 15/92, de 14 de Setembro, deverão obter, junto das autoridades de saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.

2 - O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 01 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995.

Foi em cumprimento expresso desta Circular que o Fisco determinou ao recorrente para apresentar novo atestado médico segundo o novo critério interpretativo da lei, sob pena de alteração da matéria colectável e correspondente liquidação adicional.

Nos termos do art.º 204º da Constituição da República, nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar **normas** inconstitucionais, pelo que importa indagar se esta Circular n.º 1/96, da DGCI, constituiu, ou não, na prática, **uma norma em sentido funcional**.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que normas em sentido funcional são todas aquelas que contêm regras de conduta ou comportamento para os cidadãos e Administração ou critérios de decisão para as autoridades públicas (acórdãos 26/85, 80/86, 150/86, 168/88, 255/92, 152/93).

As circulares, em geral, são regulamentos internos que apenas vinculam os funcionários de certa hierarquia, acarretando responsabilidade disciplinar para os funcionários que as violarem. Deste modo, são regras de comportamento para os funcionários, providas de coerção, e são critérios de decisão para o superior hierárquico que aplica as sanções disciplinares.

No sentido de que as **circulares** são **regulamentos internos**, pode ver-se a opinião do Prof. AFONSO QUEIRÓ, in *Teoria dos Regulamentos, Revista de Direito e de Assuntos Sociais, Ano XXVII, pág. 5*.

No sentido de que as circulares, em geral, têm a qualidade de normas jurídicas por conterem comandos que se dirigem a uma generalidade de pessoas e que lhes impõem uma determinada conduta, pode ver-se o parecer n.º 62/96, da Procuradoria-Geral da República, publicado na 2.ª Série do Diário da República, de 24.10.98, a pág. 14 964.

No sentido de que as circulares são diplomas de carácter genérico que se dirigem a toda uma classe de funcionários e que reclamam deles a sua aplicação, sendo susceptíveis de recurso contencioso pelos particulares depois de ter havido uma lesão efectiva dos seus direitos, pode ver-se o artigo do Dr. LUIZ COSTA DA CUNHA VALENTE *A Ordem de Serviço*, publicado no *Boletim da Faculdade de Direito (Suplemento)*, 1940, pags. 142 e 143.

Vem-se entendendo que as circulares têm apenas eficácia interna, não interferindo na esfera jurídica dos particulares nem vinculando

os tribunais, mas a Procuradoria-Geral da República, no parecer aludido, admite que as circulares interpretativas podem acabar por produzir indirectamente efeitos jurídicos. externos sobre os particulares através da actuação dos seus destinatários hierarquicamente vinculados a aplicá-las (cfr. pág. 14 965 do DR, 2.ª Série, de 24.10.98).

Também o Prof AFONSO QUEIRÓ alude à existência dentro dos regulamentos internos de verdadeiros "regulamentos jurídicos", contendo preceitos jurídicos dirigidos aos cidadãos, criando "normas jurídicas" e não meras normas administrativas, como é o caso das normas de processo administrativo (cfr. ob. cit. págs. 6, 7.e 8).

Seja como for no plano teórico, o certo é que, na prática, o Fisco deu eficácia externa à Circular n.º 1/96, impondo, com base nela, ao contribuinte uma regra de conduta ou de comportamento e prescrevendo para as autoridades fiscais um critério de decisão.

Mas ainda que assim não fosse para as circulares em geral, sempre é certo que as circulares em matéria fiscal têm um regime jurídico que as torna, inquestionavelmente, verdadeiras normas jurídicas, com eficácia externa para os contribuintes.

De facto, nos termos do art.º 59º, n.º 3, al. b), da Lei Geral Tributária, a colaboração da administração tributária com os contribuintes compreende a **publicação**, no prazo de seis meses, das **orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias**, o que só pode significar que dessa colaboração resulta uma vinculação das pessoas que colaboram, Fisco por um lado e contribuintes por outro. Só assim faz sentido a publicação dessas orientações.

Por outro lado, de acordo com o disposto no art.º 68º, n.º 4, al. b), da Lei Geral Tributária, a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instruções de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do facto tributário. Este preceito só pode ter o sentido de dotar a vinculatividade às circulares de natureza fiscal de uma particular força, semelhante à da vinculação à lei, o que faz com que as circulares tenham, aos olhos da LGT, a força de **verdadeiras normas jurídicas**.

Finalmente, nos termos do art.º 68º, n.º 5, da LGT, não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa fé da lei os actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela administração tributária. Isto só quer dizer que podem ser invocados perante os contribuintes os actos administrativos decorrentes de circulares, o que significa que estas têm eficácia externa a ponto de poderem prejudicar os contribuintes. Ainda de acordo com o art.º 43º, n.º 2, da LGT, o contribuinte, se seguir as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas, pode invocar essas orientações em seu favor (mesmo em juízo).

Ora, em face destes dados doutrinários e legais, dúvidas não nos restam de que a Circular n.º 1/96, da DGCI, constitui um regulamento com eficácia externa, lesivo do contribuinte, por lhe impor uma regra de comportamento ou de conduta, com a qual ele não concorda por ser desconforme com a lei e o direito. Por isso, estamos em face de uma **norma em sentido funcional**, que deve ser desaplicada pelos tribunais nos pleitos que a eles chegarem, se for havida por inconstitucional. É o que se vai demonstrar.

Nos termos do art.º 165º, n.º 1, al. i), da Constituição da República, é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo au-

torização ao Governo, legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que esta reserva de lei abrange a determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes, a que se refere o art.º 103.º, n.º 2, da CRP, bem como as regras sobre liquidação e cobrança, a que se refere o n.º 3 do mesmo preceito constitucional.

Daí que exista reserva de lei sobre tudo o que diz respeito aos benefícios fiscais, às garantias dos contribuintes e à liquidação de impostos.

Incluem-se nas garantias dos contribuintes as "garantias gerais relativas ao procedimento e acto tributário" (cfr. Prof. CASALTA NABAI, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 367).

Pois bem, a Circular n.º 1/96, da DGCI, cuja doutrina esteve na base da liquidação adicional impugnada, ao impor uma obrigação acessória ao recorrente - mandou-lhe fazer um novo exame médico junto da autoridade de saúde e obter o correspondente atestado comprovativo da incapacidade à luz de um novo critério interpretativo da lei — mexeu nas garantias constitucionais de procedimento tributário, impondo obrigações acessórias e novas regras de procedimento (cfr. art.º 8º, n.º 2, ais. c) e e) da LGT).

Por outro lado, essa Circular n.º 1/96 alterou as condições legais para a obtenção de benefícios fiscais, dificultando a sua obtenção e pondo em causa actos de reconhecimento dos benefícios fiscais anteriormente concedidos, actos esses praticados pelas autoridades de saúde.

Acontece que o Director-Geral dos Impostos não tem competência para, por meio de circular de eficácia externa, tratar de matérias incluídas na reserva de lei fiscal, pelo que usurpou os poderes fiscais da Assembleia da República, sendo essa Circular n.º 1/96 organicamente inconstitucional, por violação do disposto no arco 165º, n.º 1, al. i), da CRP, interpretado no art.º 8º, n.º 2, als. c) e e) da LGT.

A Circular n.º 1/96 é ainda formalmente inconstitucional pois trata de matéria fiscal por meio de um regulamento, quando a única forma legal de tratar essa matéria é por meio de lei ou decreto-lei autorizado, nos termos do art.º 103º, n.º 2, da CRP.

Mas, sendo um regulamento com eficácia externa, então a Circular n.º 1/96, da DGCI, devia indicar expressamente a lei (de saúde pública) que visava regulamentar ou que definia a competência objectiva e subjectiva para a sua emissão. Ao ter omitido este dever imposto pelo art.º 112º, n.º 8, da CRP, a referida circular incorreu em inconstitucionalidade formal.

A referida Circular n.º 1/96, da DGCI, veio regular, com eficácia retroactiva, as situações de incapacidade física anteriormente decididas pelas autoridades de saúde, dando sem efeito os correspondentes atestados e exigindo novos atestados médicos passados de conformidade com o novo critério. Ora, esta retroactividade da Circular era manifestamente imprevisível, é arbitrária e intolerável, afectando de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos contribuintes que tinham adquirido o direito ao benefício fiscal, pelo que viola o princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de Direito (art.º 2º da CRP) e é supervenientemente inconstitucional por violar o princípio da não retroactividade das leis fiscais (arco 103º, n.º 3, da CRP).

Repare-se que a lei ordinária veio concretizar a reserva de lei fiscal no art.º 8º da Lei Geral Tributária, nela abrangendo a definição das

obrigações acessórias e as regras de procedimento tributário [n.º 2, als. c) e e)], pelo que a Circular n.º 1/96 violou o princípio da legalidade tributária.

Em conclusão: o acto de liquidação impugnado, porque decorrente de uma circular inconstitucional e ilegal, está ferido de invalidade.

**INCONSTITUCIONALIDADE NORMATIVA DO DECRETO-LEI Nº 202/96, DE 23 DE OUTUBRO.**

O Fisco invocou o Decreto-Lei n.º 202/96, bem sabendo que o seu art.º 7º, n.º 2, impede a aplicação retroactiva do novo critério às avaliações de incapacidade apuradas definitivamente ao abrigo da legislação anterior, pois esse novo critério somente se aplicava para o futuro e ainda aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que não era manifestamente o caso do recorrente.

O novo critério de atribuição do grau de deficiência consta da al. e), do n.º 5, do Anexo I, a que se refere o art.º 4º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 202/96, o qual prescreve o seguinte:

*"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 deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução de coeficientes previstos na Tabela".*

Trata-se de um critério de avaliação da deficiência diametralmente oposto ao que constava da alínea c), do n.º 5, das instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro.

Mas porque os dois critérios são diametralmente opostos e radicalmente incompatíveis, o legislador quis salvaguardar as avaliações de incapacidade dos contribuintes decididas ao abrigo da lei anterior. E foi por isso que o n.º 2, do art.º 7º, veio dispor que o novo diploma (com o novo critério) se aplica aos processos (de avaliação de incapacidade) em curso.

Acontece que o Fisco quer, à viva-força, que o novo critério tenha aplicação retroactiva, de forma a ficarem sem efeito as avaliações de incapacidade feitas ao abrigo da lei anterior, para que os contribuintes sejam constrangidos a fazer um novo exame médico de acordo com o novo critério legal.

Mas o que importa reter é que essa norma jurídica, na interpretação que dela fazem o Fisco e os tribunais fiscais, é inconstitucional por violar o **princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de Direito, previsto no art.º 2º da Constituição da República**. Assim, é a interpretação normativa que dessa norma faz o Fisco e os tribunais fiscais que agora ponho em causa.

O **princípio da segurança jurídica** implica que o Fisco não possa *venire contra factum proprium* e mudar a sua interpretação da lei, passando a aplicar retroactivamente uma interpretação nova e inesperada, assim eliminando benefícios fiscais já reconhecidos ao contribuinte. Foi isso que o Fisco fez com o recorrente, pois na Circular refere-se claramente ter havido uma revogação expressa da interpretação anterior, o que deu origem a um novo critério de atribuição de deficiência. Mas nem a lei podia impor retroactivamente ao impugnante uma interpretação oposta da lei anterior que atribuiu um benefício fiscal. Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 172/00, publicado na 2.ª Série do DR de 25.10.2000.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei vigente ao tempo da avaliação da incapacidade, e o respectivo critério, sejam revogados

retroactivamente por uma lei nova que altere o critério e extinga o benefício fiscal legitimamente concedido ao abrigo do critério anterior. A lei nova que imponha critério novo só pode aplicar-se às avaliações de incapacidade futuras, mas tem de deixar incólumes as avaliações passadas.

O **princípio da confiança** jurídica sai violado se uma lei nova, impondo um critério novo de avaliação da incapacidade, priva um contribuinte do **direito adquirido** a ser considerado deficiente para efeitos de IRS, quando esse contribuinte obteve o reconhecimento do direito ao benefício fiscal por acto da autoridade de saúde competente. Por maioria de razão, esse princípio sai violado quando o direito adquirido do contribuinte for um direito fundamental, como é o caso dos direitos dos cidadãos portadores de deficiência, nos termos do art.º 71.º, da CRP.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei posterior, por meio de um novo critério de avaliação da incapacidade, venha **revogar um acto administrativo** de reconhecimento do direito a um benefício fiscal praticado pela autoridade de saúde competente, o qual, **por ser constitutivo de um direito**, é irrevogável uma vez decorrido o prazo legal para a revogação dos actos administrativos ilegais.

O **princípio da confiança** jurídica implica que tenha de prevalecer sobre o interesse reditício do Estado o interesse do contribuinte deficiente na manutenção dos benefícios fiscais já atribuídos ou reconhecidos, embora de pressuposto ainda não verificado, pelo que a lei nova, mediante um novo critério, não pode desprezar o interesse e a confiança do deficiente na estabilidade do sistema jurídico e na estabilidade das situações criadas ao abrigo da lei antiga. Sobre o **critério da ponderação de interesses**, pode ver-se Prof. CASALTA NABAI, *ob. cit. pág. 421, e acórdão do Tribunal Constitucional n.º 1204/96, publicado na 2.ª Série do DR de 22.1.97.*

Por todas estas razões, a interpretação normativa que implícita e tacitamente o Fisco e os tribunais fiscais fizeram do art.º 7.º, n.º 2.º, e da al. e), do n.º 5, do Anexo 1, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, viola o princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de Direito, previsto no art.º 2.º da CRP, pelo que o acto de liquidação adicional impugnado é nulo e a decisão judicial recorrida errada.

Finalmente, a interpretação normativa feita pelo Fisco e pelos tribunais fiscais, mediante a atribuição de **efeitos retroactivos** às referidas normas jurídicas, gera inconstitucionalidade sucessiva ou superveniente das mesmas, nos termos do art.º 103.º, n.º 3, da CRP (revisão constitucional de 1997), assim como já gerava inconstitucionalidade originária por ser uma retroactividade intolerável, que afectou de forma inadmissível e arbitraria os direitos e expectativas legitimamente fundadas do contribuinte (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 410/95, in 2.ª Série do DR de 16.11.95). "Sustentar o contrário significaria admitir que o Estado pudesse restringir materialmente e com eficácia retroactiva (afrontando, desse modo, as legítimas expectativas dos particulares) o benefício fiscal anteriormente conferido" (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 185/2000, publicado na 2.º Série do DR de 27.10.2000).

Ora, sendo o art.º 7.º, n.º 2, e a al. e), do n.º 5, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, na aludida **interpretação normativa**, inconstitucionais, deveriam os tribunais fiscais recusar a aplicação dessas normas nessa interpretação, nos termos do art.º 4.º, n.º 5, do ETAF, e declarar nulo o acto de liquidação impugnado.

Em conclusão: o Fisco não tomou em consideração uma decisão da autoridade de saúde competente, que tinha passado a caso decidido ou resolvido, com a força de caso julgado, pelo que o acto de liquidação impugnado, bem como as normas em que se baseou, violam o princípio da confiança, ínsito no princípio do Estado de Direito (art.º 2.º da CRP). Não compete ao Fisco invalidar os actos administrativos praticados pela autoridade de saúde ou privá-los de eficácia.

*José Joaquim Almeida Lopes.*

## Acórdão de 7 de Maio de 2003.

### Assunto:

*IRS - TNI - Incapacidades - Deficiência - Benefício Fiscal - Artsº 25.º n.º 3 e 80.º n.º 6 do CIRS e 44 n.º 5.º do EBF - Decretos-Leis 341/93 e 202/96.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O Decreto-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 Decreto-Lei 202/96, de 23/0ut, 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 n.º 5 al. e) das ditas Instruções.*
- 3 — *Assim, é legal a recusa, pela Administração Fiscal, de certificado emitido pela ARS, ao abrigo do Decreto-Lei 341/93 e a exigência de novo atestado nos termos do Dec-Lei 202/96, com referência ao IRS de 1992, 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 unicidade da Administração Pública.*

Recurso n.º 1488/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Benjamin Pereira Moreira e mulher; Relator: Ex.ºmº Cons.º Dr. Brandão de Pinho (por vencimento e sorteio).

Com fundamento em vício de violação de lei pelo facto de o Fisco não ter tomado em consideração a decisão da autoridade de saúde que lhe arbitrou um grau de incapacidade de mais de 60%, os contribuintes BENJAMIN PEREIRA MOREIRA e esposa, MARIA TERESA PIMENTEL CARDOSO, residentes na Rua Cruz das Barras, n.º 13, 3.º Dt.º, Viana do Castelo, deduziram impugnação judicial

contra o acto de liquidação de IRS do ano de 1996, praticado pela Repartição de Finanças de Viana do Castelo.

Por sentença de fls. 76 e seguintes, o Tribunal Tributário de Viana do Castelo julgou a impugnação improcedente.

Após recurso da Fazenda Pública, o Tribunal Central Administrativo, por acórdão de fls. 118 e seguintes, revogou aquela sentença e anulou o acto de liquidação.

Com fundamento em oposição de acórdãos, a Fazenda Pública recorreu para este Pleno da 2.ª Secção do STA (fl. 135), tendo apresentado alegações quanto à oposição de acórdãos e quanto ao mérito de fls. 147 e seguintes.

Os contribuintes contra-alegaram a fls. 159 e seguintes, sustentando o acórdão recorrido.

A fl. 174 foi reconhecido haver oposição de acórdãos, o mesmo se fazendo a fl. 176-v.

A fls. 178 e seguintes, a Fazenda voltou a apresentar alegações quanto ao fundo do recurso, sustentando que o acórdão recorrido deve ser revogado por não ter feito correcta interpretação das disposições legais aplicáveis ao caso.

O M.º P.º não emitiu parecer.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Está em causa o IRS do ano de 1996 e o contribuinte apresentou um atestado médico comprovativo de que era portador de uma invalidez permanente de grau superior a 60%.

- A questão que se discute é a de saber se um atestado médico passado antes da vigência do Decreto-Lei n.º 202/96 vincula o Fisco após essa data.

O Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, aprovou a Tabela Nacional de Incapacidades que, perspectivada apenas para a avaliação do dano em vítimas de acidente de trabalho e doença profissional, conforme o seu preâmbulo, era utilizada para outros fins, como era o caso dos benefícios fiscais.

O Decreto-Lei n.º 206/96, de 23 de Outubro, adaptou a anterior Tabela Nacional de Incapacidades, 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 - n.º 5, al. e), das ditas Instruções.

Assim, é legal a recusa, pela Administração Fiscal, de certificado emitido pela ARS, ao abrigo do Decreto-Lei no n.º 341/93 e a exigência de novo atestado nos termos do Decreto-Lei n.º 202/96, com referência ao IRS de 1996, estabelecendo a dita incapacidade ou deficiência. Tal avaliação é da competência da ARS, não podendo ser posta em causa pelo Fisco, dado o princípio da unicidade da Administração Pública.

Nestes termos, teria o contribuinte, para poder beneficiar fiscalmente, de apresentar um novo atestado médico passado de conformidade com a lei nova. Como o contribuinte não fez essa prova, o Fisco não podia deixar de fazer a liquidação.

Não tendo entendido assim, o acórdão recorrido não fez a melhor interpretação da lei.

Nestes termos, acordam os juízes deste Pleno em conceder provimento ao recurso da Fazenda Pública por oposição de acórdãos e revogam o órgão recorrido, mantendo-se a sentença da 1.ª instância.

Custas pelos recorridos, com 300 euros de taxa de justiça e metade de procuradoria.

lisboa, 7 de Maio de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator por vencimento e sorteio) — *Lúcio Barbosa* — *Mendes Pimentel* — *Pimenta do Vale* — *Fonseca Limão* — *Vitor Meira* — *Baeta Queiroz* — *António Pimpão* — *Alfredo Madureira* (vencido, nos termos constantes da declaração junta) — *Almeida Lopes* (vencido nos termos do voto anexo).

#### Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, preferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor - cfr. art.º 7.º - e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais - cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

#### Voto de vencido

#### DA INCONSTITUCIONALIDADE DA CIRCULAR N.º 1/96, AO DGCI

Os tribunais fiscais estão a ficar "entupidos" com este tipo de litígios entre o Fisco e os contribuintes, sendo certo que estes não têm qualquer tipo de culpa por tudo o que se está a passar.

Tudo começou com uma decisão da autoridade de saúde, circulada por todos os delegados de saúde do país, nos termos da qual a deficiência oftalmológica hipovisão avalia-se sem óculos e não com eles. Decisão infeliz e que induziu em erro milhares de contribuintes que obtiveram o estatuto de deficiente sem que a decisão de avaliação da sua incapacidade fosse revogada dentro do prazo legal de um ano, pelo que passou a caso decidido ou resolvido.

Quando a autoridade de saúde reparou no erro em que tinha incorrido, alterou o critério interpretativo da lei, mas não revogou as suas decisões anteriores, pelo que elas mantiveram-se de pé.

Quem quis corrigir os casos passados foi o Fisco, o qual, em vez de promover uma lei fiscal da Assembleia da República que solucionasse o problema, resolveu fazer uma "lei fiscal" por meio da Circular n.º 1/96, da DGCI, impondo aos contribuintes um dever fiscal acessório de se submeterem a novo exame médico pela autoridade de saúde e apresentarem ao Fisco o correspondente atestado médico.

O legislador tratou do assunto no Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, mas não quis resolver os casos passados, preocupando-se apenas com os casos pendentes e futuros.

Mas o que não quis fazer o legislador foi feito pela Administração Fiscal, que passou a considerar a Circular n.º 1/96 como lei geral do país em matéria tributária, impondo aos contribuintes regras de conduta ou padrões de comportamento. Mas o pior é que os tribunais fiscais, chamados a dirimir os litígios, passaram a considerar essa Circular como critério de decisão judicial e a considerar o comportamento da Administração como perfeitamente conforme à lei, como se o Fisco pudesse fazer leis em matéria fiscal. É com esta corrente jurisprudencial que não concordo, pois nem a Administração pode fazer leis nem os tribunais estão dispensados do dever de obediência à lei, ainda que ela lhes pareça injusta (artigo 8.º, n.º 2, do Código Civil). Se a lei for clamorosamente injusta, devem os tribunais fiscais recusar a sua aplicação com base em inconstitucionalidade, mas esta recusa e este fundamento têm de ser expressos nas decisões judiciais para possibilitar o recurso obrigatório para o Tribunal Constitucional.

Como se vê pela fundamentação do acto de liquidação, o procedimento que o Fisco instaurou contra o recorrente não resultou da lei, mas da publicação da Circular n.º 1/96, de 31 de Janeiro de 1996, assinada pelo Director-Geral dos Impostos.

Nessa Circular, depois de se dizer que a Direcção Geral de Saúde tinha corrigido e clarificado o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente a interpretação anterior da lei, indicou-se o novo critério de interpretação da mesma e prescreveu-se a seguinte obrigação ou dever acessório - verdadeira regra de comportamento para os contribuintes e critério de decisão para o Fisco:

*1 - Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica hipovisão susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60 %, que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa da liquidação nos termos da Circular n.º 15/92, de 14 de Setembro, deverão obter, junto das autoridades de saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.*

*2 - O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 01 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995.*

Foi em cumprimento expresso desta Circular que o Fisco determinou ao recorrente para apresentar novo atestado médico segundo o novo critério interpretativo da lei, sob pena de alteração da matéria colectável e correspondente liquidação adicional.

Nos termos do artigo 204.º da Constituição da República, nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar **normas** inconstitucionais, pelo que importa indagar se esta Circular n.º 1/96, da DGCI, constituiu, ou não, *na prática*, uma **norma em sentido funcional**.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que normas em sentido funcional são todas aquelas que contêm regras

de conduta ou comportamento para os cidadãos e Administração ou critérios de decisão para as autoridades públicas (acórdãos 26/85, 80/86, 150/86, 168/88, 255/92, 152/93).

As circulares, em geral, são regulamentos internos que apenas vinculam os funcionários de certa hierarquia, acarretando responsabilidade disciplinar para os funcionários que as violarem. Deste modo, são regras de comportamento para os funcionários, providas de coerção, e são critérios de decisão para o superior hierárquico que aplica as sanções disciplinares.

No sentido de que as **circulares** são **regulamentos internos**, pode ver-se a opinião do Prof. AFONSO QUEIRÓ, in *Teoria dos Regulamentos, Revista de Direito e de Assuntos Sociais, Ano XXVII, pág. 5*.

No sentido de que as circulares, em geral, têm a qualidade de normas jurídicas por conterem comandos que se dirigem a uma generalidade de pessoas e que lhes impõem uma determinada conduta, pode ver-se o parecer n.º 62/96, da Procuradoria-Geral da República, publicado na *2ª Série do Diário da República, de 24.10.98, a pág. 14 964*.

No sentido de que as circulares são diplomas de carácter genérico que se dirigem a toda uma classe de funcionários e que reclamam deles a sua aplicação, sendo susceptíveis de recurso contencioso pelos particulares depois de ter havido uma lesão efectiva dos seus direitos, pode ver-se o artigo do Dr. LUIZ COSTA DA CUNHA VALENTE *A Ordem de Serviço*, publicado no *Boletim da Faculdade de Direito (Suplemento)*, 1940, pags. 142 e 143.

Vem-se entendendo que as circulares têm apenas eficácia interna, não interferindo na esfera jurídica dos particulares nem vinculando os tribunais, mas a Procuradoria-Geral da República, no parecer aludido, admite que as circulares interpretativas podem acabar por produzir indirectamente efeitos jurídicos externos sobre os particulares através da actuação dos seus destinatários hierarquicamente vinculados a aplicá-las (cfr. pág. 14 965 do DR, 2.ª Série, de 24.10.98).

Também o Prof AFONSO QUEIRÓ alude à existência dentro dos regulamentos internos de verdadeiros "regulamentos jurídicos", contendo preceitos jurídicos dirigidos aos cidadãos, criando "normas jurídicas" e não meras normas administrativas, como é o caso das normas de processo administrativo (cfr. *ob. cit.* págs. 6, 7 e 8).

Seja como for no plano teórico, o certo é que, na prática, o Fisco deu eficácia externa à Circular n.º 1/96, impondo, com base nela, ao contribuinte uma regra de conduta ou de comportamento e prescrevendo para as autoridades fiscais um critério de decisão.

Mas ainda que assim não fosse para as circulares em geral, sempre é certo que as circulares em matéria fiscal têm um regime jurídico que as torna, inquestionavelmente, verdadeiras normas jurídicas, com eficácia externa para os contribuintes.

De facto, nos termos do artigo 59.º, n.º 3, al. b), da Lei Geral Tributária, a colaboração da administração tributária com os *contribuintes* compreende a **publicação**, no prazo de seis meses, das **orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias**, o que só pode significar que dessa colaboração resulta uma vinculação das pessoas que colaboram, Fisco por um lado e contribuintes por outro. Só assim faz sentido a **publicação** dessas orientações.

Por outro lado, de acordo com o disposto no artigo 68.º, n.º 4, al. b), da Lei Geral Tributária, a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou



instruções de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do facto tributário. Este preceito só pode ter o sentido de dotar a vinculatividade às circulares de natureza fiscal de uma particular força, semelhante à da vinculação à lei, o que faz com que as circulares tenham, aos olhos da LGT, a força de *verdadeiras normas jurídicas*.

Finalmente, nos termos do artigo 68.º, n.º 5, da LGT, não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa fé da lei os actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela administração tributária. Isto só quer dizer que podem ser invocados perante os contribuintes os actos administrativos decorrentes de circulares, o que significa que estas têm eficácia externa a ponto de poderem prejudicar os contribuintes. Ainda de acordo com o artigo 43.º, n.º 2, da LGT, o contribuinte, se seguir as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas, pode invocar essas orientações em seu favor (mesmo em juízo).

Ora, em face destes dados doutrinários e legais, dúvidas não nos restam de que a Circular n.º 1/96, da DGCI, constitui um regulamento com eficácia externa, lesivo do contribuinte, por lhe impor uma regra de comportamento ou de conduta, com a qual ele não concorda por ser desconforme com a lei e o direito. Por isso, estamos em fase de uma **norma em sentido funcional**, que deve ser desaplicada pelos tribunais nos pleitos que a eles chegarem, se for havida por inconstitucional. É o que se vai demonstrar.

Nos termos do artigo 165.º, n.º 1, al. i), da Constituição da República, é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que esta reserva de lei abrange a determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes, a que se refere o artigo 103.º, n.º 2, da CRP, bem como as regras sobre liquidação e cobrança, a que se refere o n.º 3 do mesmo preceito constitucional.

Daí que exista reserva de lei sobre tudo o que diz respeito aos benefícios fiscais, às garantias dos contribuintes e à liquidação de impostos.

Incluem-se nas garantias dos contribuintes as "garantias gerais relativas ao procedimento e acto tributário" (cfr. Prof CASALTA NABAI, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 367).

Pois bem, a Circular n.º 1/96, da DGCI, cuja doutrina esteve na base da liquidação adicional impugnada, ao impor uma obrigação acessória ao recorrente — mandou-lhe fazer um novo exame médico junto da autoridade de saúde e obter o correspondente atestado comprovativo da incapacidade à luz de um novo critério interpretativo da lei — mexeu nas garantias constitucionais de procedimento tributário, impondo obrigações acessórias e novas regras de procedimento (cfr. artigo 8.º, n.º 2, als. c) e e) da LGT).

Por outro lado, essa Circular n.º 1/96 alterou as condições legais para a obtenção de benefícios fiscais, dificultando a sua obtenção e pondo em causa actos de reconhecimento dos benefícios fiscais anteriormente concedidos, actos esses praticados pelas autoridades de saúde.

Acontece que o Director-Geral dos Impostos não tem competência para, por meio de circular de eficácia externa, tratar de matérias

incluídas na reserva de lei fiscal, pelo que usurpou os poderes fiscais da Assembleia da República, sendo essa Circular n.º 1/96 organicamente inconstitucional, por violação do disposto no artigo 165.º, n.º 1, al. i), da CRP, interpretado no artigo 8.º, n.º 2, als. c) e e) da LGT.

A Circular n.º 1/96 é ainda formalmente inconstitucional pois trata de matéria fiscal por meio de um regulamento, quando a única forma legal de tratar essa matéria é por meio de lei ou decreto-lei autorizado, nos termos do artigo 103.º, n.º 2, da CRP.

Mas, sendo um regulamento com eficácia externa, então a Circular n.º 1/96, da DGCI, devia indicar expressamente a lei (de saúde pública) que visava regulamentar ou que definia a competência objectiva e subjectiva para a sua emissão. Ao ter omitido este dever imposto pelo artigo 112.º, n.º 8, da CRP, a referida circular incorreu em inconstitucionalidade formal.

A referida Circular n.º 1/96, da DGCI, veio regular, com eficácia retroactiva, as situações de incapacidade física anteriormente decididas pelas autoridades de saúde, dando sem efeito os correspondentes atestados e exigindo novos atestados médicos passados, de conformidade com o novo critério. Ora, esta retroactividade da Circular era manifestamente imprevisível, é arbitrária e intolerável, afectando de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos contribuintes que tinham adquirido o direito ao benefício fiscal, pelo que viola o princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de Direito (artigo 2.º da CRP) e é supervenientemente inconstitucional por violar o princípio da não retroactividade das leis fiscais (artigo 103.º, n.º 3, da CRP).

Repare-se que a lei ordinária veio concretizar a reserva de lei fiscal no artigo 8.º da Lei Geral Tributária, nela abrangendo a definição das obrigações acessórias e as regras de procedimento tributário [n.º 2, als. c) e e)], pelo que a Circular n.º 1/96 violou o princípio da legalidade tributária.

Em conclusão: o acto de liquidação impugnado, porque decorrente de uma circular inconstitucional e ilegal, está ferido de invalidade.

#### **INCONSTITUCIONALIDADE NORMATIVA DO DECRETO-LEI N.º 202/96, DE 23 DE OUTUBRO.**

O Fisco invocou o Decreto-Lei n.º 202/96, bem sabendo que o seu artigo 7.º, n.º 2, impede a aplicação retroactiva do novo critério às avaliações de incapacidade apuradas definitivamente ao abrigo da legislação anterior, pois esse novo critério somente se aplicava para o futuro e ainda aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que não era manifestamente o caso do recorrente.

O novo critério de atribuição do grau de deficiência consta da al. e), do n.º 5, do Anexo I, a que se refere o artigo 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 202/96, o qual prescreve o seguinte:

*"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 deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução de coeficientes previstos na Tabela".*

Trata-se de um critério de avaliação da deficiência diametralmente oposto ao que constava da alínea c), do n.º 5, das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro.

Mas porque os dois critérios são diametralmente opostos e radicalmente incompatíveis, o legislador quis salvaguardar as avaliações

de incapacidade dos contribuintes decididas ao abrigo da lei anterior. E foi por isso que o n.º 2, do artigo 7.º, veio dispor que o novo diploma (com o novo critério) se aplica aos processos (de avaliação de incapacidade) em curso.

Acontece que o Fisco quer, à viva-força, que o novo critério tenha aplicação retroactiva, de forma a ficarem sem efeito as avaliações de incapacidade feitas ao abrigo da lei anterior, para que os contribuintes sejam constrangidos a fazer um novo exame médico de acordo com o novo critério legal.

Mas o que importa reter é que essa norma jurídica, na interpretação que dela fazem o Fisco e os tribunais fiscais, é inconstitucional por violar o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, previsto no artigo 2.º da Constituição da República. Assim, é a interpretação normativa que dessa norma faz o Fisco e os tribunais fiscais que agora ponho em causa.

O **princípio da segurança jurídica** implica que o Fisco não possa *venire contra factum proprium* e mudar a sua interpretação da lei, passando a aplicar retroactivamente uma interpretação nova e inesperada, assim eliminando benefícios fiscais já reconhecidos ao contribuinte. Foi isso que o Fisco fez com o recorrente, pois na Circular refere-se claramente ter havido uma revogação expressa da interpretação anterior, o que deu origem a um novo critério de atribuição de deficiência. Mas nem a lei podia impor retroactivamente ao impugnante uma interpretação oposta da lei anterior que atribuiu um benefício fiscal. Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 172/00, publicado na 2ª Série do DR de 25.10.2000.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei vigente ao tempo da avaliação da incapacidade, e o respectivo critério, sejam revogados retroactivamente por uma lei nova que altere o critério e extinga o benefício fiscal legitimamente concedido ao abrigo do critério anterior. A lei nova que imponha critério novo só pode aplicar-se às avaliações de incapacidade futuras, mas tem de deixar incólumes as avaliações passadas.

O **princípio da confiança jurídica** sai violado se uma lei nova, impondo um critério novo de avaliação da incapacidade, priva um contribuinte do *direito adquirido* a ser considerado deficiente para efeitos de IRS, quando esse contribuinte obteve o reconhecimento do direito ao benefício fiscal por acto da autoridade de saúde competente. Por maioria de razão, esse princípio sai violado quando o direito adquirido do contribuinte for um direito fundamental, como é o caso dos direitos dos cidadãos portadores de deficiência, nos termos do artigo 71.º, da CRP.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei posterior, por meio de um novo critério de avaliação da incapacidade, venha *revogar um acto administrativo* de reconhecimento do direito a um benefício fiscal praticado pela autoridade de saúde competente, o qual, por ser *constitutivo de um direito*, é irrevogável uma vez decorrido o prazo legal para a revogação dos actos administrativos ilegais.

O **princípio da confiança jurídica** implica que tenha de prevalecer sobre o interesse reditício do Estado o interesse do contribuinte deficiente na manutenção dos benefícios fiscais já atribuídos ou reconhecidos, embora de pressuposto ainda não verificado, pelo que a lei nova, mediante um novo critério, não pode desprezar o interesse e a confiança do deficiente na estabilidade do sistema jurídico e na estabilidade das situações criadas ao abrigo da lei antiga. Sobre o

*critério da ponderação de interesses*, pode ver-se Prof CASALTA. NA-BAIS, *ob. cit.* pág. 421, e *acórdão do Tribunal Constitucional n.º 1204/96, publicado na 2.º Série do DR de 22.1.97*.

Por todas estas razões, a interpretação normativa que implícita e tacitamente o Fisco e os tribunais fiscais fizeram do artigo 7.º, n.º 2.º, e da al. e), do n.º 5, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, previsto no art.º 2.º da CRP, pelo que o acto de liquidação adicional impugnado é nulo e a decisão judicial recorrida errada.

Finalmente, a interpretação normativa feita pelo Fisco e pelos tribunais fiscais, mediante a atribuição de **efeitos retroactivos** às referidas normas jurídicas, gera inconstitucionalidade sucessiva ou superveniente das mesmas, nos termos do artigo 103.º, n.º 3, da CRP (revisão constitucional de 1997), assim como já gerava inconstitucionalidade originária por ser uma retroactividade intolerável, que afectou de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundadas do contribuinte (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 410/95, in 2.ª Série do DR de 16.11.95). "Sustentar o contrário significaria admitir que o Estado pudesse restringir materialmente e com eficácia retroactiva (afrontando, desse modo, as legítimas expectativas dos particulares) o benefício fiscal anteriormente conferido" (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 185/2000, publicado na 2.º Série do DR de 27.10.2000).

Ora, sendo o artigo 7.º, n.º 2, e a al. e), do n.º 5, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, na aludida **interpretação normativa**, inconstitucionais, deveriam os tribunais fiscais recusar a aplicação dessas normas nessa interpretação, nos termos do artigo 4.º, n.º 5, do ETAF, e declarar nulo o acto de liquidação impugnado.

Em conclusão: o Fisco não tomou em consideração uma decisão da autoridade de saúde competente, que tinha passado a caso decidido ou resolvido, com a força de caso julgado, pelo que o acto de liquidação impugnado, bem como as normas em que se baseou, violam o princípio da confiança, insito no princípio do Estado de Direito (artigo 2.º da CRP). Não compete ao Fisco invalidar os actos administrativos praticados pela autoridade de saúde ou privá-los de eficácia.

*José Joaquim Almeida Lopes.*

## Acórdão de 7 de Maio de 2003.

### Assunto:

*Oposição de julgados. Pluralidade de acórdãos fundamento. Mesmo fundamento de direito.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*1 — É admissível, em processo de oposição de julgados, a invocação plúrima de acordãos fundamento sempre que a cada um destes arestos indicados corresponda uma diversa questão fundamental de direito envolvida.*

- 2 — *Da lei (arts. 30.º/b) do ETAF e 763.º do CP Civil) e da jurisprudência corrente, extrai-se a asserção de que a oposição de julgados pressupõe assertivos antagónicos dos arestos confrontados quanto à mesma questão de direito, com base em situações de facto e enquadramentos legais idênticos.*
- 2 — *O que não ocorre se os acórdãos tidos em confronto divergem na solução encontrada por serem diferentes as questões fundamentais que decidiram.*

Recurso n.º 25 553/02. Recorrente: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Recorrida: Companhia Portuguesa de Hipermercados, SA. Relator: Ex<sup>mo</sup> Cons.º Ernâni Figueiredo.

Acordam no Pleno da 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com o acórdão da Secção do Contencioso Tributário de 06.02.2002, que por não se verificarem as arguidas nulidades lhe indeferiu a reclamação do acórdão da mesma Secção de 26.09.2001 que havia concedido provimento ao recurso interposto por "Companhia Portuguesa de Hipermercados, SA" (CPH), revogado o acórdão do TCA e anulado o acto recorrido, veio o Secretário de Estado da Administração Fiscal (SEAF), recorrer para o Pleno da Secção, com base em oposição de julgados com os acórdãos da mesma Secção proferidos em 18.06.97 e 13.11.74, tirados nos acórdãos n.ºs 20.836 e 4, respectivamente.

Concluiu as alegações a sustentar a oposição na medida em que, tendo por base situações fácticas idênticas e, sem que tenha ocorrido qualquer alteração significativa da legislação aplicável, decidiram em sentido oposto as questões jurídicas que se entende estarem em oposição.

- na primeira questão, entende o acórdão recorrido que o Rte. podia apresentar as suas alegações de recurso no Tribunal *ad quem* e que não ocorria qualquer nulidade processual no despacho daquele Tribunal que o permitiu, estando em clara oposição com o acórdão fundamento de 18.06.97, proc. n.º 20.836;

- em ambos os acórdãos está em causa um recurso jurisdicional interposto para a 2ª Secção do STA, de acto administrativo respeitante a questão fiscal, sendo o meio processual em causa o recurso contencioso de anulação, em que as respectivas alegações de recurso foram apresentadas para além do prazo legal prescrito no art. 106.º da LPTA, que era de 20 dias na altura em que foi proferido o acórdão fundamento e hoje é de 30 dias, face às alterações produzidas pelo art. 6.º/e) do DL 320-A/95, na redacção dada pelo art. 4.º do DL 180/96, contado da notificação do despacho de admissão do recurso;

- enquanto o acórdão fundamento entendeu que, por a Rte. não ter apresentado as alegações no tribunal *a quo*, no prazo legal, o mesmo tinha que ser julgado deserto, já para o acórdão recorrido não havia nulidade do despacho que permitia a apresentação de alegações no tribunal *ad quem*, nem lugar à deserção do recurso, por extemporaneidade das alegações.

- na segunda questão jurídica, entende o acórdão recorrido que, ainda que haja nulidade, a questão da extemporaneidade das alegações não é uma questão de conhecimento oficioso e que transitou em

ulgado, por não ter sido impugnada pelo recorrido nas suas alegações, estando em clara oposição com o acórdão fundamento de 13.11.74;

- ambos os arestos têm por base uma situação de eventual extemporaneidade de apresentação de alegações, sendo que, em ambos os processos, essa questão não foi impugnada nem pela contraparte nem equacionada pelo M.ºP.º;

- o acórdão fundamento decidiu que a questão de saber se a nulidade resultante da junção extemporânea das alegações é de conhecimento oficioso, o acórdão recorrido concluiu que tal questão não é de conhecimento oficioso e que deveria o recorrido tê-la suscitado nas suas alegações;

- o acórdão fundamento entende que o imperativo do conhecimento oficioso de tal nulidade se mantém até à decisão final, nos termos dos arts. 202.º e 206.º do CPC, o acórdão recorrido entende que tal nulidade processual é sanável e transita em julgado se não for impugnada até à decisão final;

- acresce que entre a emissão dos acórdãos em causa não ocorreu qualquer alteração legislativa susceptível de interferir na resolução da vertente questão de direito controvertida;

- assim, entre os acórdãos em causa, o fundamento e o recorrido, existe oposição susceptível de servir de fundamento ao recurso vertente e encontra-se preenchido o condicionalismo previsto no art. 30.º/b), do ETAF.

Contra-alegou a recorrida a sustentar a irregularidade processual na indicação, por parte da entidade recorrente, de dois acórdãos fundamento para uma única questão jurídica, devendo considerar-se por fundamento de recurso apenas o acórdão indicado em primeiro lugar e ainda da inexistência dos pressupostos do recurso por oposição de julgados, consubstanciado no facto de o primeiro acórdão fundamento e o acórdão recorrido não versarem sobre a mesma questão de direito e nessa medida, as soluções jurídicas proclamadas não serem opostas.

Sustenta ainda a recorrida que, e sem conceder quanto à alegada irregularidade processual, não existe identidade factual e de legislação entre o segundo acórdão fundamento e o acórdão recorrido, já que neste não se proferiu qualquer decisão, expressa ou implícita, sobre a questão versada no segundo acórdão fundamento, donde não versarem sobre a mesma questão de direito e nessa medida não proclamarem soluções opostas.

O Exm.º Magistrado do M.ºP.º é de parecer que no acórdão recorrido, não se tratou, explicitamente, de nenhuma das questões fundamentais de direito identificados no requerimento de fls. 804 e nas alegações subsequentes: 1) se as alegações de fls. 612 podiam ou não ser apresentadas no tribunal *ad quem* e 2) se a nulidade por apresentação extemporânea das alegações é ou não de conhecimento oficioso. Assim e vista a regra do art. 284.º/5 do CPPT, é de parecer que se julgue findo o recurso.

O acórdão recorrido entendeu que subido o recurso em que se manifestou a intenção de alegar no tribunal *ad quem* o relator mandou que se notificassem as partes para alegações e na sequência de tal notificação, foram apresentadas as respectivas alegações e contra-alegações, e não tendo sido questionado pela Rte. a legalidade de tal despacho nem a eventual extemporaneidade da apresentação das alegações, tal irregularidade, ainda que pudesse vir a consubstanciar nulidade processual, encontrar-se-ia sanada, transitada em julgado

a decisão por não impugnada, não se verificando a nulidade prevista no art. 668.º/1/d) do CPC.

Os acórdãos fundamento entenderam que e no primeiro invocado, tendo sido suscitada pelo Magistrado do M.ºP.º, na sua vista inicial, a questão prévia processual da deserção do recurso por estar esgotado, sem aproveitamento, o prazo para a apresentação das alegações de recurso, nos termos do art. 106.º, aplicável por força do art. 130.º/1 ambos da LPTA, estaria a Rte. obrigada a cumprir o disposto nos artigos antecedentes, nomeadamente o de apresentar as alegações num prazo de 20 dias a contar da notificação do despacho de admissão de recurso, donde, não o tendo feito e por imposição dos arts. 291.º/2 e 690.º/3, do CPC96, foi declarada a deserção do recurso.

O segundo acórdão fundamento invocado entendeu que, após a notificação para alegar, as alegações deram entrada fora do prazo de 20 dias, sendo que a secretaria deveria ter recusado a junção das mesmas, nos termos do art. 166.º/2 do CPC, aplicável *ex vi* do disposto no art. 103.º do RSTA. Entendeu o acórdão fundamento que a questão da nulidade da junção extemporânea das alegações, seria de acordo com o art. 166.º/2 *in fine* de conhecimento oficioso e quando se mostrasse praticada a nulidade da indevida junção continuava o imperativo do conhecimento oficioso de tal nulidade até à decisão final, conforme resulta das disposições conjugadas dos arts. 202.º, *in fine* e 206.º *in fine* do CPC.

Cumpre decidir.

E desde logo sobre a pertinência da invocação de mais do que um acórdão fundamento como estando em oposição com o aresto recorrido, que veio a ser levantada pela recorrida.

Sobre o assunto se debruçou a jurisprudência do Pleno da 1.ª Secção deste tribunal que, pacificamente, sustentou que a invocação plúrima de acórdãos fundamento é admissível sempre que a cada um destes arestos indicados corresponda uma diversa questão fundamental de direito envolvida na alegada oposição de julgados.<sup>(1)</sup>

O que é o caso dos autos, em que para o indicado fundamento de direito, referente à alegada decisão do acórdão recorrido sobre a apresentação das alegações de recurso no tribunal *ad quem*, o recorrente apresenta o acórdão de 18.6.97, proc. 20 836, enquanto que para o fundamento atinente à alegada pronúncia sobre a oficiosidade do conhecimento da extemporaneidade das alegações já o acórdão colocado como oposto é o de 13.11.74, rec. 4.

Por aqui não haveria, por conseguinte, razão para negar seguimento à pretensão.

Não vem comprovado o trânsito em julgado dos acórdãos fundamento, mas o mesmo presume-se, nos termos da parte final do artigo 763.º/4 do CPCivil, aplicável por força dos arts. 131.º/1 e 102.º e ss. da LPTA.

Da lei - arts. 30.º/b do ETAF e 763.º do CPC, (porquanto apesar da sua revogação no âmbito da reforma do processo civil, as normas dos arts. 763.º a 767.º do CPC, continuam aplicáveis, com as necessárias adaptações, *ex vi* dos arts. 1.º e 102.º da LPTA, à regulação da tramitação do recurso por oposição de julgados) e da jurisprudência corrente, extrai-se a asserção de que a oposição de julgados pressupõe assertivos antagónicos dos arestos tidos como opostos quanto à mesma questão de direito, baseada esta em situações de facto e enquadra-

<sup>(1)</sup> Cf. Acs. n.ºs 29 642, de 28.5.92, 34 918, de 21.2.95, e 490/02, de 30.10.2002.

mentos legais idênticos (por todos, cf. Acórdão do Tribunal Pleno do STA, de 21.06.88, em AD 329/709).

E que as decisões em oposição sejam expressas, não podendo respeitar a soluções implícitas, cujas razões se desconhecem (Ac. STJ, de 24-1-84, em BMJ 333/390).

Ora, no caso em apreço, e passando ao exame do acórdão recorrido na perspectiva do pressuposto da indispensável identidade (ou diversidade) da questão de direito entre acórdão recorrido e acórdão fundamento de 18.6.97 e da identidade factual e de enquadramento legal entre aresto recorrido e acórdão fundamento de 13.11.74, verifica-se:

que, enquanto o acórdão recorrido (a fls. 761 dos autos) decidiu sobre arguição de nulidade por omissão de pronúncia acerca da falta de decisão de deserção do recurso e por excesso de pronúncia por haver fixado novos factos em vez de cometer tal tarefa ao TCA, o acórdão fundamento de 97 decidiu que as alegações de recurso se apresentam no tribunal *a quo* no prazo de 20 dias a contar da notificação do despacho de admissão de recurso sob pena de deserção, sendo que o acórdão fundamento de 74 se pronunciou pelo conhecimento oficioso da nulidade resultante da junção extemporânea das alegações.

Dentro deste esquema, o entrosamento das referidas decisões numa única questão fundamental de direito só poderia ser hipótese, e relativamente à parte da decisão recorrida atinente à arguida omissão de pronúncia, se esta se tem fundado numa interpretação da lei que facultasse conhecer do recurso, portanto, sem o julgar deserto, mau grado não se haverem apresentado as alegações no lugar e prazos referidos no art. 106.º da LPTA (eventualmente, segundo uma tomada de posição que desse acolhimento ao rito programado nos art. 171.º/5, 356.º e 357.º do CPT, conjugado com o § único do art. 87.º do RSTA, consistente em interpor o recurso mediante requerimento em que venha a declarar que pretende alegar no STA).

Mas tal não sucedeu tal e qual, pois o tribunal, para dizer que não havia omissão de pronúncia, foi basear-se na existência do despacho judicial que notificou as partes para alegações, por ter o recorrente manifestado intenção de alegar no tribunal *ad quem*, despacho, que não tendo sido questionado, transitou em julgado, considerando sanada a eventual nulidade processual constituída por tal despacho e pela virtual *extemporaneidade da apresentação das alegações*.

Assim, as questões de direito resolvidas expressamente no acórdão recorrido são distintas das julgadas nos acórdãos fundamento e quando há um julgado implícito e virtual no acórdão recorrido sobre a eventualidade da *extemporaneidade da apresentação das alegações*, que se prende com o julgado de 97, a orientação seguida é no mesmo sentido do aresto que foi apresentado como se lhe opondo.

Diversidade de questionamento e de discurso jurídico fundamentante, que exclui a existência do pressuposto da oposição de julgados em causa - *mesmo fundamento de direito* -, a que acima se referiu.

Os dois arestos não coincidiram na realização concreta do direito, não decidiram a mesma questão fundamental de direito, mas diferentes questões, sendo que tal diferença não é das *diferenças de pormenor* (...) entre diferentes espécies de facto, irrelevantes para o efeito da rejeição do recurso, antes da gama daquelas que constituem, na linguagem do autor, o *núcleo essencial do problema jurídico solucio-*

nado, pelo que a diversidade apontada justifica que o recurso seja dado por findo sem que periguem as finalidades igualitárias e de certeza no direito que a oposição de julgados intenta.

Termos em que se decide não existir oposição de julgados, dando-se por findo o recurso, nos termos do art. 767.º/1 do CPC.

Sem custas por não serem devidas.

Lisboa, 7 de Maio de 2003. — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Luis Filipe Mendes Pimentel* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *José Joaquim Almeida Lopes*.

### Acórdão de 7 de Maio de 2003.

#### Assunto:

*IRS. Deficiência. Benefício fiscal. Disfunção residual. Princípio da legalidade.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

- I — O DL n.º 202/96, de 23/10, introduziu um novo regime na avaliação da incapacidade para efeito de acesso a benefícios fiscais.*
- II — Este diploma passou a dar relevância à disfunção funcional, ou seja, a uma disfunção residual após a aplicação dos respectivos meios de correcção.*
- III — Assim, a partir da sua entrada em vigor, o coeficiente de incapacidade deve corresponder a essa disfunção.*
- IV — A actividade da Administração Fiscal está subordinada ao princípio da legalidade, pelo que deve ela pautar a sua actividade de acordo com as leis contemporâneas da decisão.*

Recurso n.º 26 788. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Ana Maria Mendes Melo da Cunha Soares Rodrigues. Relator: Ex<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Inconformada com o acórdão do TCA que, concedendo provimento a um recurso interposto pela impugnante, revogou a sentença recorrida e julgou procedente a impugnação, a **Fazenda Pública** trouxe recurso para este Supremo Tribunal, alegando oposição de acórdãos.

Foi julgada verificada a oposição de acórdãos.

Sobre a questão de fundo, a Fazenda Pública apresentou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

- a) Os benefícios fiscais têm de reportar-se à situação pessoal e familiar do contribuinte em 31 de Dezembro de cada ano civil.
- b) A prova exigida por lei para gozo do respectivo benefício fiscal deve ter em conta a data de 31 de Dezembro do ano anterior.

c) O DL n.º 206/86 (queria escrever-se 96), de 23/10, entrou em vigor em 30/11/86 por força do que, à data de 31/12/96, se encontravam fixados os critérios de avaliação de incapacidade para o ano de 1996 e anos subsequentes.

d) Só a aplicação do DL 206/86, de 23/10, a todos os processos de incapacidade salvaguarda o princípio constitucional da igualdade.

e) É requisito essencial para que a incapacidade seja atendível relativamente ao IRS do ano de 1996 e anos subsequentes a apresentação pelo contribuinte perante a AF de prova da sua incapacidade de acordo com as normas do DL n.º 206/96.

O MP teve vista nos autos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Tendo em conta que não vem controvertida a matéria de facto fixada no tribunal recorrido, e não haver lugar à sua alteração, dá-se a mesma como assente por remissão - art.ºs. 713.º, 6, 726.º, 749.º e 762.º, 1, do CPC.

3. Está em causa o IRS de 1996.

Estamos assim já em plena vigência do DL 202/96, de 23/10.

Ora, como se escreveu no Acórdão deste STA de 17/05/00, cuja doutrina seguiremos de muito perto, por merecer a nossa inteira concordância, o dito diploma veio estabelecer um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência, para efeito de acesso das mesmas às medidas e benefícios previstos na lei, com normas próprias para tal avaliação e diferentes das anteriores. Reconhece-se, de acordo com o respectivo preâmbulo, a necessidade tanto de explicitar a competência para avaliação de tal incapacidade, com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI, tornando-se pois necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

Nos termos desta TNI só releva agora a «disfunção residual», pelo que o coeficiente de incapacidade deve ser encontrado apenas após a aplicação dos respectivos meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - n.º 5, al. e).

Exigência que não constava da lei anterior (Lei n.º 9/89, de 2/5) nem da TNI aprovada pelo dito DL 341/93, cujas Instruções Gerais dispunham — n.º 5, al. c) — que, quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderia 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%.

Ora, o atestado apresentado pela impugnante foi emitido em função da TNI vigente à data, ou seja, antes da vigência do DL n.º 202/96, já que então vigorava ainda o DL n.º 341/93, de 30/09.

Porém, a exigência da Administração em exigir a apresentação de um novo atestado, ao abrigo do disposto no dito DL n.º 202/96, tem cobertura legal, já que estamos perante o IRS de 1996.

É certo que o atestado apresentado pela impugnante certifica um acto constitutivo de direitos, como atributivo de um direito subjectivo a um benefício fiscal.

Mas só na medida do respectivo conteúdo, ou seja, sem ter em conta a possibilidade integral — sem redução — da redução da incapacidade.

Trata-se, por outro lado, de um acto de efeitos permanentes ou duradouros pelo que a sua relevância teria naturalmente um fim com a alteração da lei: só a aplicação retroactiva desta — o que não é

o caso — afectaria tal direito constituído na esfera jurídica da impugnante.

Acresce que a questão não é a de impugnação do acto da ARS pela AF — que não era possível face ao princípio da unicidade da administração — mas da sua validade face à lei nova.

Refira-se finalmente que não foram postos em causa princípios constitucionais, como o da legalidade, da confiança, e da segurança jurídica dos contribuintes, já que estes não podem legitimamente esperar que as leis se mantenham imutáveis. Ao invés, hão-de perspectivar a sua alteração face às novas situações da vida real que as leis procuram regular, de acordo até com o progresso da ciência e a sua incapacidade efectivamente real (que não apenas virtual).

Dir-se-á agora que não se está perante uma exigência da Administração Fiscal decorrente de uma circular. A circular concretiza isso sim o comando legal.

Nem se diga que a Administração Fiscal pôs em causa o documento emitido pela autoridade administrativa competente.

Não. O atestado não está em causa. O que se pretende é um novo atestado, a emitir, de acordo com as novas regras legais. Exigência compatível com o normal desempenho de funções da AF.

E esta não exige novas obrigações à impugnante. Antes, exige um atestado que se adequa às novas exigências da lei.

Que, como sabemos, deixa de atender à disfunção natural, mas, aproveitando as novas conquistas da ciência, se circunscreve à disfunção residual, ou seja, aquela disfunção final, já após a respectiva correcção.

A AF não exorbitou das suas funções, dando antes cumprimento escrupuloso às novas normas legais.

É certo que a exigência do atestado será, ao que parece, anterior à vigência do referido Dec.-Lei, não tendo sido tal exigência renovada para o ano de 1996. Mas, na vigência do dito Dec.-Lei, e para poder usufruir do benefício fiscal, necessário seria apresentar um atestado com as aludidas características, o que os impugnantes não fizeram. Digamos que a AF se antecipou à lei. Ou seja: a exigência da administração, vertida em circular, acabou por ter consagração legislativa.

Daí que proceda a pretensão da FP.

A decisão recorrida não pode pois manter-se.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido, ficando a valer a sentença da 1.ª Instância, julgando-se consequentemente improcedente a impugnação e mantendo-se assim a liquidação impugnada.

Sem custas neste Supremo Tribunal.

Lisboa, 7 de Maio de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Brandão de Pinho* — *Fonseca Limão* — *Vitor Meira* — *Baeta Queiroz* — *António Pimpão* — *Alfredo Madureira* (vencido, declaração junta) *Almeida Lopes* (vencido nos termos do voto anexo).

#### Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que,

regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor — cfr. art.º 7º — e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais — cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

#### VOTO DE VENCIDO

#### DA INCONSTITUCIONALIDADE DE CIRCULAR Nº 1/96, DA D.G.C.I.

Os tribunais fiscais estão a ficar «entupidos» com este tipo de litígios entre o Fisco e os contribuintes, sendo certo que estes não têm qualquer tipo de culpa por tudo o que se está a passar.

Tudo começou com uma decisão da autoridade de saúde, circulada por todos os delegados de saúde do país, nos termos da qual a deficiência oftalmológica hipovisão avalia-se sem óculos e não com eles. Decisão infeliz e que induziu em erro milhares de contribuintes que obtiveram o estatuto de deficiente sem que a decisão de avaliação da sua incapacidade fosse revogada dentro do prazo legal de um ano, pelo que passou a caso decidido ou resolvido.

Quando a autoridade de saúde reparou no erro em que tinha incorrido, alterou o critério interpretativo da lei, mas não revogou as suas decisões anteriores, pelo que elas mantiveram-se de pé.

Quem quis corrigir os casos passados foi o Fisco, o qual, em vez de promover uma lei fiscal da Assembleia da República que solucionasse o problema, resolveu fazer uma «lei fiscal» por meio da Circular nº 1/96, da DGCI, impondo aos contribuintes um dever fiscal acessório de se submeterem a novo exame médico pela autoridade de saúde e apresentarem ao Fisco o correspondente atestado médico.

O legislador tratou do assunto no Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, mas não quis resolver os casos passados, preocupando-se apenas com os casos pendentes e futuros.

Mas o que não quis fazer o legislador foi feito pela Administração Fiscal, que passou a considerar a Circular nº 1/96 como lei geral do país em matéria tributária, impondo aos contribuintes regras de conduta ou padrões de comportamento. Mas o pior é que os tribunais fiscais, chamados a dirimir os litígios, passaram a considerar essa Circular como critério de decisão judicial e a considerar o comportamento da Administração como perfeitamente conforme à lei, como se o Fisco pudesse fazer leis em matéria fiscal. É com esta corrente jurisprudencial que não concordo, pois nem a Administração pode fazer leis nem os tribunais estão dispensados do dever de obediência à lei, ainda que ela lhes pareça injusta (art.º 8.º, n.º 2, do Código Civil). Se a lei for clamorosamente injusta, devem os tribunais fiscais recusar

a sua aplicação com base em iriconstitucionalidade, mas esta recusa e este fundamento têm de ser expressos nas decisões judiciais para possibilitar o recurso obrigatório para o Tribunal Constitucional.

Como se vê pela fundamentação do acto de liquidação, o procedimento que o Fisco instaurou contra o recorrente não resultou da lei, mas da publicação da Circular nº 1/96, de 31 de Janeiro de 1996, assinada pelo Director-Geral dos Impostos.

Nessa Circular, depois de se dizer que a Direcção Geral de Saúde tinha corrigido e clarificado o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente a interpretação anterior da lei, indicou-se o novo critério de interpretação da mesma e prescreveu-se a seguinte obrigação ou dever acessório — verdadeira regra de comportamento para os contribuintes e critério de decisão para o Fisco:

1. *Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica hipovisão susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa da liquidação nos termos da Circular nº 15/92, de 14 de Setembro, deverão obter, junto das autoridades de saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.*

2. *O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 01 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995.*

Foi em cumprimento expreso desta Circular que o Fisco determinou ao recorrente para apresentar novo atestado médico segundo o novo critério interpretativo da lei, sob pena de alteração da matéria colectável e correspondente liquidação adicional.

Nos termos do artº 204º da Constituição da República, nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar **normas** inconstitucionais, pelo que importa indagar se esta Circular nº 1/96, da DGCI, constituiu, ou não, *na prática*, uma **norma em sentido funcional**.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que normas em sentido funcional são todas aquelas que contêm regras de conduta ou comportamento para os cidadãos e Administração ou critérios de decisão para as autoridades públicas (acórdãos 26/85, 80/86, 150/86, 168/88, 255/92, 152/93).

As circulares, em geral, são regulamentos internos que apenas vinculam os funcionários de certa hierarquia, acarretando responsabilidade disciplinar para os funcionários que as violarem. Deste modo, são regras de comportamento para os funcionários, providas de coerção, e são critérios de decisão para o superior hierárquico que aplica as sanções disciplinares.

No sentido de que as **circulares** são **regulamentos internos**, pode ver-se a opinião do Prof. AFONSO QUEIRO, in *Teoria dos Regulamentos, Revista de Direito e de Assuntos Sociais, Ano XXVII, pág. 5*.

No sentido de que as circulares, em geral, têm a qualidade de normas jurídicas por conterem comandos que se dirigem a uma generalidade de pessoas e que lhes impõem uma determinada conduta,

pode ver-se o parecer nº 62/96, da Procuradoria-Geral da República, publicado na 2ª *Série do Diário da República*, de 24.70.98, a pág. 14 964.

No sentido de que as circulares são diplomas de carácter genérico que se dirigem a toda uma classe de funcionários e que reclamam deles a sua aplicação, sendo susceptíveis de recurso contencioso pelos particulares depois de ter havido uma lesão efectiva dos seus direitos, pode ver-se o artigo do Dr. LUIZ COSTA DA CUNHA VALENTE *A Ordem de Serviço*, publicado no *Boletim da Faculdade de Direito (Suplemento)*, 1940, págs. 142 e 143.

Vem-se entendendo que as circulares têm apenas eficácia interna, não interferindo na esfera jurídica dos particulares nem vinculando os tribunais, mas a Procuradoria-Geral da República, no parecer aludido, admite que as circulares interpretativas podem acabar por produzir indirectamente efeitos jurídicos externos sobre os particulares através da actuação dos seus destinatários hierarquicamente vinculados a aplicá-las (cfr. pág. 14 965 do DR, 2ª Série, de 24.10.98).

Também o Prof AFONSO QUEIRO alude à existência dentro dos regulamentos internos de verdadeiros «regulamentos jurídicos», contendo preceitos jurídicos dirigidos aos cidadãos, criando «normas jurídicas» e não meras normas administrativas, como é o caso das normas de processo administrativo (cfr. *ob. cit. págs. 6, 7 e 8*).

Seja como for no plano teórico, o certo é que, **na prática**, o Fisco deu eficácia externa à Circular nº 1/96, impondo, com base nela, ao contribuinte uma regra de conduta ou de comportamento e prescrevendo para as autoridades fiscais um critério de decisão.

Mas ainda que assim não fosse para as circulares em geral, sempre é certo que as circulares em matéria fiscal têm um regime jurídico que as torna, inquestionavelmente, verdadeiras normas jurídicas, com eficácia externa para os contribuintes.

De facto, nos termos do artº 59º, nº 3, al. b), da Lei Geral Tributária, a colaboração da administração tributária com os *contribuintes* compreende a **publicação**, no prazo de seis meses, das **orientações genéricas segundas sobre a interpretação das normas tributárias**, o que só pode significar que dessa colaboração resulta uma vinculação das pessoas que colaboram, Fisco por um lado e contribuintes por outro. Só assim faz sentido a **publicação** dessas orientações.

Por outro lado, de acordo com o disposto no artº 68º, nº 4, al. b), da Lei Geral Tributária, a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instruções de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do facto tributário. Este preceito só pode ter o sentido de dotar a vinculatividade às circulares de natureza fiscal de uma particular força, semelhante à da vinculação à lei, o que faz com que as circulares tenham, aos olhos da LGT, a força de **verdadeiras normas jurídicas**.

Finalmente, nos termos do artº 68º, nº 5, da LGT, não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa fé da lei os actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela administração tributária. Isto só quer dizer que podem ser invocados perante os contribuintes os actos administrativos decorrentes de circulares, o que significa que estas têm eficácia externa a ponto de poderem prejudicar os contribuintes. Ainda de acordo com o artº 43º, nº 2, da LGT, o contribuinte, se seguir as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas, pode invocar essas orientações em seu favor (mesmo em juízo).

Ora, em face destes dados doutrinários e legais, dúvidas não nos restam de que a Circular nº 1/96, da DGCI, constitui um regulamento com eficácia externa, lesivo do contribuinte, por lhe impor uma regra de comportamento ou de conduta, com a qual ele não concorda por ser desconforme com a lei e o direito. Por isso, estamos em face de uma **norma em sentido funcional**, que deve ser desaplicada pelos tribunais nos pleitos que a eles chegarem, se for havida por inconstitucional. É o que se vai demonstrar.

Nos termos do artº 165º, nº 1, al. i), da Constituição da República, é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que esta reserva de lei abrange a determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes, a que se refere o artº 103º, nº 2, da CRP, bem como as regras sobre liquidação e cobrança, a que se refere o nº 3 do mesmo preceito constitucional.

Daí que exista reserva de lei sobre tudo o que diz respeito aos benefícios fiscais, às garantias dos contribuintes e à liquidação de impostos.

Incluem-se nas garantias dos contribuintes as «garantias gerais relativas ao procedimento e acto tributário» (cfr. Prof. CASALTA NABAI, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 367).

Pois bem, a Circular nº 1/96, da DGCI, cuja doutrina esteve na base da liquidação adicional impugnada, ao impor uma obrigação acessória ao recorrente — mandou-lhe fazer um novo exame médico junto da autoridade de saúde e obter o correspondente atestado comprovativo da incapacidade à luz de um novo critério interpretativo da lei — mexeu nas garantias constitucionais de procedimento tributário, impondo obrigações acessórias e novas regras de procedimento (cfr. artº 8º, nº 2, als. c) e e) da LGT).

Por outro lado, essa Circular nº 1/96 alterou as condições legais para a obtenção de benefícios fiscais, dificultando a sua obtenção e pondo em causa actos de reconhecimento dos benefícios fiscais anteriormente concedidos, actos esses praticados pelas autoridades de saúde.

Acontece que o Director-Geral dos Impostos não tem competência para, por meio de circular de eficácia externa, tratar de matérias incluídas na reserva de lei fiscal, pelo que usurpou os poderes fiscais da Assembleia da República, sendo essa Circular nº 1/96 organicamente inconstitucional, por violação do disposto no artº 165º, nº 1, al. i), da CRP, interpretado no artº 8º, nº 2, als. c) e e) da LGT.

A Circular nº 1/96 é ainda formalmente inconstitucional pois trata de matéria fiscal por meio de um regulamento, quando a única forma legal de tratar essa matéria é por meio de lei ou decreto-lei autorizado, nos termos do artº 103º, nº 2, da CRP.

Mas, sendo um regulamento com eficácia externa, então a Circular nº 1/96, da DGCI, devia indicar expressamente a lei (de saúde pública) que visava regulamentar ou que definia a competência objectiva e subjectiva para a sua emissão. Ao ter omitido este dever imposto pelo artº 112º, nº 8, da CRP, a referida circular incorreu em inconstitucionalidade formal.

A referida Circular nº 1/96, da DGCI, veio regular, com eficácia retroactiva, as situações de incapacidade física anteriormente decididas pelas autoridades de saúde, dando sem efeito os correspondentes

atestados e exigindo novos atestados médicos passados de conformidade com o novo critério. Ora, esta retroactividade da Circular era manifestamente imprevisível, é arbitrária e intolerável, afectando de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos contribuintes que tinham adquirido o direito ao benefício fiscal, pelo que viola o princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de Direito (artº 2º da CRP) e é supervenientemente inconstitucional por violar o princípio da não retroactividade das leis fiscais (artº 103º, nº 3, da CRP).

Repare-se que a lei ordinária veio concretizar a reserva de lei fiscal no artº 8º da Lei Geral Tributária, nela abrangendo a definição das obrigações acessórias e as regras de procedimento tributário [nº 2, als. c) e e)], pelo que a Circular nº 1/96 violou o princípio da legalidade tributária.

Em conclusão: o acto de liquidação impugnado, porque decorrente de uma circular inconstitucional e ilegal, está ferido de invalidade.

#### **INCONSTITUCIONALIDADE NORMATIVA DO DECRETO-LEI Nº 202/96, DE 23 DE OUTUBRO**

O Fisco invocou o Decreto-Lei nº 202/96, bem sabendo que o seu artº 7º, nº 2, impede a aplicação retroactiva do novo critério às avaliações de incapacidade apuradas definitivamente ao abrigo da legislação anterior, pois esse novo critério somente se aplicava para o futuro e ainda aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que não era manifestamente o caso do recorrente.

O novo critério de atribuição do grau de deficiência consta da al. e), do nº 5, do Anexo I, a que se refere o artº 4º, nº 1, do Decreto-Lei nº 202/96, o qual prescreve o seguinte:

*«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 deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução de coeficientes previstos na Tabela».*

Trata-se de um critério de avaliação da deficiência diametralmente oposto ao que constava da alínea c), do nº 5, das Instruções Gerais da Tabela Nacional de incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei nº 341/93, de 30 de Setembro.

Mas porque os dois critérios são diametralmente opostos e radicalmente incompatíveis, o legislador quis salvaguardar as avaliações de incapacidade dos contribuintes decididas ao abrigo da lei anterior. E foi por isso que o nº 2, do artº 7º, veio dispor que o novo diploma (com o novo critério) se aplica aos processos (de avaliação de incapacidade) em curso.

Acontece que o Fisco quer, à viva-força, que o novo critério tenha aplicação retroactiva, de forma a ficarem sem efeito as avaliações de incapacidade feitas ao abrigo da lei anterior, para que os contribuintes sejam constringidos a fazer um novo exame médico de acordo com o novo critério legal.

Mas o que importaria reter é que essa norma jurídica, na interpretação que dela fazem o Fisco e os tribunais fiscais, é inconstitucional por violar o **princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de Direito, previsto no artº 2º da Constituição da República**. Assim, é a **interpretação normativa** que dessa norma faz o Fisco e os tribunais fiscais que agora ponho em causa.

O **princípio da segurança jurídica** implica que o Fisco não possa *venire contra factum proprium* e mudar a sua interpretação da lei,



passando a aplicar retroactivamente uma interpretação nova e inesperada, assim eliminando benefícios fiscais já reconhecidos ao contribuinte. Foi isso que o Fisco fez com o recorrente, pois na Circular refere-se claramente ter havido uma revogação expressa da interpretação anterior, o que deu origem a um novo critério de atribuição de deficiência. Mas nem a lei podia impor retroactivamente ao impugnante uma interpretação oposta da lei anterior que atribuiu um benefício fiscal. Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional nº 172/00, publicado na 2.ª Série do DR de 25.10.2000.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei vigente ao tempo da avaliação da incapacidade, e o respectivo critério, sejam revogados retroactivamente por uma lei nova que altere o critério e extinga o benefício fiscal legitimamente concedido ao abrigo do critério anterior. A lei nova que imponha critério novo só pode aplicar-se às avaliações de incapacidade futuras, mas tem de deixar incólumes as avaliações passadas.

O **princípio da confiança jurídica** sai violado se uma lei nova, impondo um critério novo de avaliação da incapacidade, priva um contribuinte do direito adquirido a ser considerado deficiente para efeitos de IRS, quando esse contribuinte obteve o reconhecimento do direito ao benefício fiscal por acto da autoridade de saúde competente. Por maioria de razão, esse princípio sai violado quando o direito adquirido do contribuinte for um direito fundamental, como é o caso dos direitos dos cidadãos portadores de deficiência, nos termos do artº 71º, da CRP.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei posterior, por meio de um novo critério de avaliação da incapacidade, venha **revogar um acto administrativo** de reconhecimento do direito a um benefício fiscal praticado pela autoridade de saúde competente, o qual, por ser **constitutivo de um direito**, é irrevogável uma vez decorrido o prazo legal para a revogação dos actos administrativos ilegais.

O **princípio da confiança jurídica** implica que tenha de prevalecer sobre o interesse reditício do Estado o interesse do contribuinte deficiente na manutenção dos benefícios fiscais já atribuídos ou reconhecidos, embora de pressuposto ainda não verificado, pelo que a lei nova, mediante um novo critério, não pode desprezar o interesse e a confiança do deficiente na estabilidade do sistema jurídico e na estabilidade das situações criadas ao abrigo da lei antiga. Sobre o **critério da ponderação de interesses**, pode ver-se Prof CASALTA NABAI, *ob. cit. pág. 421, e acórdão do Tribunal Constitucional nº 1204/96, publicado na 2.ª série do DR de 22.1.97.*

Por todas estas razões, a interpretação normativa que implícita e tacitamente o Fisco e os tribunais fiscais fizeram do art.º 7º, nº 2º, e da al. e), do nº 5, do Anexo I, do Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, previsto no artº 2º da CRP, pelo que o acto de liquidação adicional impugnado é nulo e a decisão judicial recorrida errada.

Finalmente, a interpretação normativa feita pelo Fisco e pelos tribunais fiscais, mediante a atribuição de **efeitos retroactivos** às referidas normas jurídicas, gera inconstitucionalidade sucessiva ou superveniente das mesmas, nos termos do artº 103º, nº 3, da CRP (revisão constitucional de 1997), assim como já gerava inconstitucionalidade originária por ser uma retroactividade intolerável, que afectou de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fun-

dadas do contribuinte (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional nº 410/95, in 2.ª Série do DR de 16.11.95). «Sustentar o contrário significaria admitir que o Estado pudesse restringir materialmente e com eficácia retroactiva (afrontando, desse modo, as legítimas expectativas dos particulares) o benefício fiscal anteriormente conferido» (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional nº 185/2000, publicado na 2.ª Série do DR de 27.10.2000).

Ora, sendo o artº 7º, nº 2, e a al. e), do nº 5, do Anexo I, do Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, na aludida **interpretação normativa**, inconstitucionais, deveriam os tribunais fiscais recusar a aplicação dessas normas nessa interpretação, nos termos do artº 4º, nº 5, do ETAF, e declarar nulo o acto de liquidação impugnado.

Em conclusão: o Fisco não tomou em consideração uma decisão da autoridade de saúde competente, que tinha passado a caso decidido ou resolvido, com a força de caso julgado, pelo que o acto de liquidação impugnado, bem como as normas em que se baseou, violam o princípio da confiança, insito no princípio do Estado de Direito (artº 2º da CRP). Não compete ao Fisco invalidar os actos administrativos praticados pela autoridade de saúde ou privá-los de eficácia.

*José Joaquim Almeida Lopes.*

## Acórdão de 7 de Maio de 2003.

### Assunto:

*Prazo de caducidade do IVA.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Resultando do artº 1º do CIVA que estão sujeitas a IVA, além do mais, as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas, no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo tem aquele a natureza de imposto de obrigação única já que incide sobre cada transmissão e no momento em que esta ocorre independentemente de o seu apuramento (artº 19º e segs. do CIVA) e pagamento (artº 26º e segs.) assumirem certa periodicidade.*

*Devendo o IVA ser qualificado como imposto de obrigação única a caducidade do direito à sua liquidação verificar-se-á se a notificação da dita liquidação não ocorrer no prazo de cinco anos a contar da data em que o facto tributário ocorreu, nos termos do artº 33º do CPT.*

*Com a recente alteração ao artº 45º 4 da LGT, por força da Lei nº 32-B/2002, de 30-12, que aprovou o Orçamento do Estado para 2003, o legislador, sem integrar o IVA numa ou noutra qualificação doutrinal pretendeu, apenas, que o prazo de caducidade deste imposto se iniciasse a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto.*

*Tendo esta alteração normativa carácter inovador é, por isso, de aplicação apenas para o futuro.*

Recurso n.º 26806-02B. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: António Joaquim Matos Barros; Relator: Ex.mo Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

Acordam, em conferência, no Pleno da 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. A FP inconformada com o acórdão deste STA de fls. 147 e seguintes, que negou provimento ao recurso e confirmou a sentença que julgou procedente a impugnação da liquidação de IVA com fundamento na caducidade do direito à liquidação, recorre para o Pleno desta Secção por oposição com o acórdão do mesmo STA de 11-6-1997, Rec. 21.654 quanto à questão da contagem do prazo de caducidade da liquidação de IVA.

A decisão de fls. 165 entendeu que se verifica a oposição invocada pela recorrente pelo que ordenou que o recurso prosseguisse seus normais termos.

Notificada apresentou a recorrente alegações nas quais formulam as seguintes conclusões:

- a) A situação tributária do sujeito passivo de IVA é definida pelo exercício de actividade comercial, industrial ou profissão liberal.
- b) Relativamente a cada sujeito passivo as liquidações de IVA são agregadas num único documento de cobrança.
- c) O montante anual do imposto é o elemento que define o limite mínimo para a liquidação.
- d) A característica da anualidade da relação da Administração Fiscal sujeito passivo de IVA não é meramente contabilística.
- e) O IVA é um imposto periódico.
- f) O prazo de caducidade do direito à liquidação de IVA começa a correr a partir do dia 1 de Janeiro do ano seguinte ao ano a que respeita o imposto.

1.2. O EMMP entende que o recurso não merece provimento, já que segue a jurisprudência recente do STA, podendo consultar-se, por todos, STA 8-7-98, Rec. 21.116 e 31-01-01, Rec. 25.498.

2. O acórdão recorrido de fls. 147 partiu da seguinte matéria factual:

A) "a liquidação adicional em causa diz respeito a IVA referente aos períodos de 1 de Julho de 1992 a 30 de Setembro desse mesmo ano", e que

B) a respectiva "notificação veio a ser efectuada em 9 de Dezembro de 1997".

3.1. Entendeu-se, fls. 165 e Vº, que ocorre oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento.

Reafirma-se a existência da identidade da questão de direito e da situação de facto pois que o acórdão recorrido e fundamento debruçaram-se sobre a questão da determinação do "dies a quo" ou seja do momento a partir do qual se conta o prazo da caducidade do direito à liquidação do IVA.

No acórdão recorrido, porque se considerou o IVA como imposto de obrigação única, aquele prazo seria contado a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

No acórdão fundamento, porque se considerou o IVA como imposto periódico, aquele prazo seria contado a partir do termo do ano a que respeita.

Continua, por isso, a entender-se que se verifica a oposição de acórdãos invocada pela recorrente FP.

Com efeito os acórdãos recorrido e fundamento adoptaram soluções opostas em cada um dos casos, face a idêntica questão jurídica, aos mesmos pressupostos factuais e no domínio do mesmo regime jurídico pois que aquele levou à procedência da impugnação da liquidação de IVA enquanto que este levou à improcedência da impugnação do mesmo imposto.

Existindo identidade da questão de direito e de facto reafirma-se que têm, por isso, as decisões proferidas nos ditos acórdãos sentidos divergentes pelo que existe a referida oposição.

3.1. E a única questão, discutida pela recorrente FP, que importa afrontar consiste em determinar o *dies a quo* do prazo de caducidade do direito à liquidação do IVA já que o IVA a que se reportam os presentes autos respeita "a um período de tempo contido no ano de 1992" sendo certo que a notificação da respectiva liquidação ocorreu em 9 de Dezembro de 1997 não se discutindo que o prazo de caducidade do direito à liquidação é de cinco anos.

Segundo a recorrente FP este prazo de cinco anos contar-se-ia a partir "do termo do ano a que respeita o imposto, por força do artº 88º do CIVA e 33º do CPT, uma vez que se trataria de um imposto periódico.

O acórdão recorrido entendeu que tal prazo de cinco anos se contaria desde a data em que o facto tributário ocorreu, uma vez que o IVA teria a natureza de imposto de obrigação única.

Nesta perspectiva tudo se resume em qualificar o IVA como imposto periódico ou de prestação única dependendo desta qualificação o momento a partir do qual se iniciará o termo inicial do prazo de caducidade do direito à liquidação do IVA.

3.2. O acórdão recorrido identifica as divergentes orientações da jurisprudência deste STA sobre a temática em apreciação.

Conforme refere o mesmo acórdão a sentença que este veio a confirmar seguiu a orientação do recurso nº 19916, em de 8 de Maio de 1996 e do recurso nº 21116, em de 8 de Junho de 1998.

Contra o que já se insurgia a Fazenda Pública fundando-se no acórdão de 11 de Junho de 1997, no recurso nº 21461, o qual entendeu que impedia a caducidade do direito à liquidação de IVA a prática do respectivo acto tributário de liquidação em 1991, para factos tributários ocorridos em 1986 ou seja dentro dos cinco anos a que se referem os arts. 33º do CPT e 88º do CIVA. É que para esta orientação tratar-se-ia de um imposto periódico uma vez que só relativamente a estes o indicado artº 33º do Código de Processo Tributário (CPT) fixa o termo inicial do prazo de caducidade no termo do ano em que se verifique o facto tributário pois que para os impostos de obrigação única, o prazo de caducidade contar-se-ia a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

E neste mesmo sentido se pronunciou, ainda, o STA no recurso nº 21654, em 11 de Junho de 1997, no qual se afirma que o IVA deve classificar-se como um imposto periódico, contando-se o prazo de caducidade do direito à liquidação a partir do termo do ano em que se verificar o facto tributário.

E no já citado acórdão de 8-6-98, Rec. 19.916, cujo relator foi o mesmo do deste acórdão escreveu-se o seguinte:

"Estabelece o artº 88º 1 do CIVA que "só poderá ser liquidado imposto nos cinco anos civis seguintes àquele em que se verificou a sua exigibilidade".

Deste preceito normativo parece resultar que o prazo de caducidade do direito à liquidação do IVA só se verifica depois de decorridos

os cinco anos civis seguintes àquele em que se verificou a exigibilidade do referido imposto.

Até ao início da vigência do CPT era esta norma especial porque relativa ao imposto sobre o valor acrescentado.

O art.º 33º do CPT estabelecia, na sua versão inicial, que "o direito à liquidação de impostos e outras prestações de natureza tributárias caduca se não for exercido ou a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que se verificar o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu".

Por força do DL 47/95, de 10-3, passou este mesmo preceito normativo a estabelecer que "o direito à liquidação de impostos e outras prestações tributárias caduca se a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que ocorreu o facto tributário ou, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu".

O art.º 11º do DL 154/91, de 23-4 (diploma que aprovou o CPT), estabeleceu que é revogada "toda a legislação contrária ao Código aprovado pelo presente decreto-lei" e o art.º 4º do mesmo diploma legal acrescentou que "os novos prazos de caducidade e prescrição só serão aplicáveis à sisa e ao imposto sobre sucessões e doações após a introdução no respectivo Código das normas necessárias de adaptação".

Da conjugação destes preceitos normativos parece podermos concluir que o regime da caducidade do IVA passou a ser regulado pelo art.º 33º 1 do CPT que revogou o art.º 88º do CIVA na parte em que este seja com aquele incompatível.

Do mencionado art.º 88º 1 do CIVA parece resultar que o legislador pretendeu enquadrar o IVA na categoria doutrinária do imposto periódico ao optar neste preceito normativo pelo regime destes.

(...) Em termos gerais são de obrigação única os impostos que incidem sobre actos ou factos isolados, sem qualquer continuidade enquanto que já serão periódicos os que incidem sobre factos, situações ou actividades que se prolongam no tempo renovando-se as correspondentes obrigações.

Contudo, como adverte Cardoso da Costa, Curso..., 1970, p. 31 e ss., depois de fazer referência a vários critérios, "nada obsta, realmente, a que o nosso direito não tenha atribuído à distinção sempre do mesmo significado". Assim se para o mesmo autor o critério da classificação orçamental tem como ponto de partida o "carácter nominativo ou anónimo da respectiva cobrança" já a distinção do Código Civil não coincide com esta não tendo todos os pressupostos da tributação a mesma natureza pois "umas vezes, são situações estáveis, situações que se prolongam no tempo, como a propriedade dum prédio rústico ou urbano ou o exercício de uma actividade industrial ou comercial" outras vezes, são "actos ou factos isolados, actos ou factos que, embora possam repetir-se, não têm continuidade entre si, sendo considerados para efeitos fiscais *una tantum* - é o que sucede com a aquisição de bens, com a importação ou transacção de determinadas mercadorias, com a passagem dum recibo".

Ainda para o autor que vimos citando "no primeiro caso, há que referir o imposto a um determinado período (em regra um ano), renovando-se a obrigação fiscal, enquanto a situação se mantiver,

de cada vez que surge um novo período: temos os impostos periódicos, os impostos que presumivelmente se renovarão periodicamente; no segundo caso, o imposto reporta-se a cada acto ou facto isoladamente: temos os impostos de obrigação única".

Neste mesmo plano se situa Braz Teixeira, Princípios..., 1985, p. 63, quando escreve que "pode acontecer, porém, que, em certos casos, um imposto de obrigação única venha a apresentar-se como imposto periódico, como acontece, p. ex., com o imposto sobre as sucessões e doações pago por avença".

Na verdade se este imposto para certos efeitos pode ser qualificado como de obrigação única, já para outros pode ser qualificado como imposto periódico.

Do art.º 1º do CIVA resulta que estão sujeitas a IVA, além do mais, as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas, no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo acrescentando o art.º 2º que são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam, além de outras, actividades de comércio ou prestação de serviços.

Perante estas normas de incidência objectiva e subjectiva e nos termos anteriormente expostos parece-nos podermos concluir que o IVA tem a natureza de imposto de obrigação única já que incide sobre cada transmissão e no momento em que esta ocorre.

Não contende com esta qualificação o facto de o apuramento (art.º 19º e segs. do CIVA) e o pagamento (art.º 26º e segs.) assumirem certa periodicidade".

Poderia acrescentar-se, como se escreveu no acórdão recorrido que a "mesma qualificação do IVA como imposto periódico não é contrariada pela referência ... no preâmbulo do CIVA, a uma "conta corrente do contribuinte, debitada pelo montante da sua declaração periódica e creditada pelos pagamentos efectuados", pois, ainda aqui, estamos perante uma medida destinada ao controlo do apuramento do imposto, reflexo do exercício continuado da actividade por parte dos contribuintes, mas que não interfere com a caracterização do imposto, e em nada refuta o carácter instantâneo do facto tributário".

É este o entendimento de Jorge de Sousa, anotação 2 ao artigo 175º do CPPT, 3ª edição, pág. 891 a 893 e RGIT, 2001, anotação 4 ao art.º 33, onde afirma, referindo-se ao IVA, que:

"... embora tenha origem em factos tributários isolados, gera obrigações periódicas dos sujeitos passivos perante a administração tributária.

A característica essencial apontada pela doutrina aos impostos periódicos é a de assentarem num facto tributário de carácter duradouro, enquanto o elemento caracterizador do imposto de obrigação única é ter por base um facto instantâneo.

A esta luz, o I.V.A., como imposto que incide sobre transacções de bens e actos de prestação de serviços, é de considerar um imposto de obrigação única, pois o facto tributário é de carácter instantâneo.

A essa caracterização não pode obstar a circunstância de os sujeitos passivos de IVA que se dediquem a actividades comerciais ou industriais ou ao exercício de profissões liberais poderem pagar IVA com regularidade, por praticarem, com habitualidade, actos que constituem factos tributários para efeitos deste imposto, pois, mesmo neste caso, o IVA reporta-se aos actos concretos praticados e não ao exercício continuado da actividade.

E, mesmo durante o período de exercício da actividade, apenas haverá tributação a título de IVA se e na medida em que houver transacções ou prestações de serviços a ele sujeitas.

No caso do IVA, os factos tributários não perduram no tempo nem se renovam pelo mero decurso do tempo, mas apenas, eventualmente, pela prática de novos factos tributários instantâneos que, ainda que se possam repetir, são considerados autonomamente para efeitos de tributação.

A dívida de IVA surge e efectiva-se em conexão com a ocorrência dos actos ou factos isolados sobre que incide, não se renovando automaticamente pelo mero decurso do tempo.

Por outro lado, o IVA pode ser devido pela prática de um único acto tributável [art. 2.º, 1, alínea a), 2.ª parte, do C.I.V.A.], tipo de situações em que será indefensável considerá-lo como um imposto de obrigação periódica. E, eventualmente, quando é praticada uma operação tributável, pode não ser detectável se é ou não o início de uma prática continuada.

Assim, o IVA caberá no conceito de *imposto de obrigação única*, pois só essa qualificação é adequada a *todas as situações* que podem surgir no âmbito de incidência deste imposto.

Para além disso, por aplicação do regime de apuramento do IVA, previsto nos artigos 19.º 25.º do C.I.V.A., pode não resultar sequer uma dívida de imposto mas um *crédito*, no caso de montantes que o sujeito passivo tem direito a deduzir superarem o imposto que liquidou no período e, mesmo nesse caso, continuam a existir os factos tributários que estão subjacentes ao IVA liquidado.

Por isso, não se podem confundir os factos tributários (actos autónomos entre si) que geram a dívida de imposto com os momentos (que, em certos casos pode ocorrer com periodicidade) da entrega do imposto liquidado.

Para efeitos do referido art. 48.º da L.G.T. cada um dos tributos tem sempre uma mesma natureza independentemente de existir ou não obrigação de entrega de imposto.

E é das características dos factos tributários e não dos momentos da entrega do imposto, se for devido, que se tem de partir para a caracterização do imposto. ”

Daí que não incidindo o IVA em facto tributário de carácter duradouro mas antes em facto instantâneo não possa qualificar-se como periódico mas antes como de obrigação única.

Com efeito os factos tributários, sobre os quais incidem o IVA, não perduram ao longo do ano nem se renovam sucessiva e periodicamente já que a norma de incidência apenas encontra aplicação pela prática de novos factos tributários instantâneos que são considerados autonomamente para efeitos de tributação.

E pode, ainda, incidir sobre um único acto tributável, nos termos do art. 2.º, n.º 1, alínea a), 2.ª parte, do C.I.V.A., situação que não poderá configurar-se como um imposto de obrigação periódica.

Continuamos, por isso, a entender que o IVA deve ser qualificado como imposto de obrigação única.

É esta qualificação compatível com as situações previstas nos artigos 19.º a 25.º do C.I.V.A., das quais pode não resultar dívida de imposto mas antes um crédito quando os montantes de IVA que o sujeito passivo têm direito a deduzir excederem o imposto que o sujeito passivo liquidou no período em causa uma vez que nesta situação ocorrem, ainda, factos tributários sobre os quais incidiu o IVA liquidado.

Como no acórdão recorrido se escreveu não podem confundir-se os factos tributários, actos autónomos entre si, que geram a dívida de imposto com os momentos que, em certos casos, podem ocorrer, com periodicidade, da entrega do imposto liquidado pois que é das características dos factos tributários e não dos momentos da entrega do imposto, se for devido, que se tem de partir para a caracterização do imposto.

Acompanha-se, por isso, ainda, o acórdão recorrido quando afirma a qualificação do IVA como imposto de obrigação única e conclui que, assim sendo, o prazo de caducidade do direito à respectiva liquidação, que é de cinco anos, começa a correr a partir da data da ocorrência do facto tributário e não a partir do termo do ano a que respeita o imposto.

3.3. E a orientação que acaba de se afirmar não é posta em causa, para a situação concreta dos presentes autos, pela recente alteração ao artº 45º 4 da LGT, por força da Lei nº 32-B/2002, de 30-12, que aprovou o Orçamento do Estado para 2003, uma vez que tal alteração legislativa apenas vigora para o futuro.

Esta norma passou a estabelecer que ”o prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto”.

Optou o legislador por manter um regime diversificado para os impostos periódicos e para os impostos de obrigação única não se descortinando fundamento material para manter esta dualidade de regimes já que a regra da simplicidade de procedimentos e da racionalidade legislativa não saíam prejudicadas com a uniformização de regime para uns e outros impostos.

Contudo da leitura do indicado preceito normativo não resulta se, no espírito do legislador, com a indicada excepção no IVA pretendia submeter este ao regime dos impostos periódicos, caso em que a excepção respeitaria à primeira parte do preceito, ou se pretendia submeter o mesmo IVA ao regime dos impostos de obrigação única, caso em que a excepção respeitaria à segunda parte do preceito normativo reformulado.

É que o legislador, sem querer, integrar o IVA numa ou noutra qualificação doutrinária pretendeu, apenas, que o prazo de caducidade deste imposto se iniciasse a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto.

Entende-se, por isso, que a indicada alteração normativa tem carácter inovador sendo, por isso, de aplicação apenas para o futuro.

E assim sendo deve entender-se que até à data da entrada em vigor da mencionada alteração legislativa (31-12-2002) o prazo de caducidade do IVA era o que melhor se adequava à classificação doutrinária do IVA como imposto de obrigação única.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Maio de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Ernâni Figueiredo* — *Brandão de Pinho* — *Mendes Pimentel* — *Lúcio Barbosa* — *Almeida Lopes* — *Vitor Meira* — *Fonseca*

*Limão — Alfredo Madureira* [com a singela declaração de que o brilho da argumentação desenvolvida não resolve, porém, as dúvidas que me sobrevêm acerca da natureza “inovatória e não interpretativa” das alterações (acrescento) introduzido pela Lei n.º 32/B.2002, de 30 de Dezembro, artigo 43.º ao artigo 45.º n.º 4 da Lei Geral Tributária].

## Acórdão de 28 de Maio de 2003.

### Assunto:

*IRS. Deficiência. Benefício Fiscal. Disfunção residual. Princípio da legalidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — O DL n. 202/96, de 23/10, introduziu um novo regime na avaliação da incapacidade para efeito de acesso a benefícios fiscais.*
- II — Este diploma passou a dar relevância à disfunção funcional, ou seja, a uma disfunção residual após a aplicação dos respectivos meios de correcção.*
- III — Assim, a partir da sua entrada em vigor, o coeficiente de incapacidade deve corresponder a essa disfunção.*
- IV — A actividade da Administração Fiscal está subordinada ao princípio da legalidade, pelo que deve ela pautar a sua actividade de acordo com as leis contemporâneas da decisão.*

Recurso n.º 680/02. Recorrente: Fazenda Pública. Recorridos: Manuel Luis Pires Martins e outra. Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Inconformada com o acórdão do TCA que, concedendo provimento a um recurso interposto pelos impugnantes (Manuel Luís Pires Martins e mulher, Carla Maria Fernandes Reis), revogou a sentença recorrida e julgou procedente a impugnação, a **Fazenda Pública** trouxe recurso para este Supremo Tribunal, alegando oposição de acórdãos.

Foi julgada verificada a oposição de acórdãos.

O MP defende que deve ser julgado findo o recurso, na linha do que alegou inicialmente. Mas, a não se entender assim, deve ser concedido provimento ao recurso.

Porém, e na esteira do entendimento perfilhado pelo relator, entende-se que foi efectivamente alegada a oposição de acórdãos, sufragando-se o entendimento expresso pelo relator.

Sobre a questão de fundo, a Fazenda Pública apresentou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

- a) Os benefícios fiscais têm de reportar-se à situação pessoal e familiar do contribuinte em 31 de Dezembro de cada ano civil.
- b) A prova exigida por lei para gozo do respectivo benefício fiscal deve ter em conta a data de 31 de Dezembro do ano anterior.

c) O DL n. 206/86 (queria escrever-se 96), de 23/10, entrou em vigor em 30/11/86 por força do que, à data de 31/12/96, se encontravam fixados os critérios de avaliação de incapacidade para o ano de 1996 e anos subsequentes.

d) Só a aplicação do DL 206/86, de 23/10, a todos os processos de incapacidade salvaguarda o princípio constitucional da igualdade.

e) É requisito essencial para que a incapacidade seja atendível relativamente ao IRS do ano de 1996 e anos subsequentes a apresentação pelo contribuinte perante a AF de prova da sua incapacidade de acordo com as normas do DL n. 206/96.

Os recorridos sustentam que o recurso não merece provimento. O MP defende, como referimos, que o recurso, na questão de fundo, deve proceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Tendo em conta que não vem controvertida a matéria de facto fixada no tribunal recorrido, e não haver lugar à sua alteração, dá-se a mesma como assente por remissão - arts. 713.º, 6, 726.º, 749.º e 762.º, 1, do CPC.

3 - Está em causa, como vimos, o IRS de 1996.

Estamos assim já em plena vigência do DL 202/96, de 23/10.

Ora, como se escreveu no Acórdão deste STA de 17/05/00, cuja doutrina seguiremos de muito perto, por merecer a nossa inteira concordância, o dito diploma veio estabelecer um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência, para efeito de acesso das mesmas às medidas e benefícios previstos na lei, com normas próprias para tal avaliação e diferentes das anteriores. Reconhece-se, de acordo com o respectivo preâmbulo, a necessidade tanto de explicitar a competência para avaliação de tal incapacidade, com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI, tornando-se pois necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

Nos termos desta TNI só releva agora a “disfunção residual”, pelo que o coeficiente de incapacidade deve ser encontrado apenas após a aplicação dos respectivos meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - n. 5, al. e).

Exigência que não constava da lei anterior (Lei n. 9/89, de 2/5) nem da TNI aprovada pelo dito DL 341/93, cujas Instruções Gerais dispunham - n. 5, al. c) - que, quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderia 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%.

Ora, os atestados apresentados pelos impugnantes foram emitidos em função da TNI vigente à data, ou seja, antes da vigência do DL n.º 202/96, já que então vigorava ainda o DL n.º 341/93, de 30/09.

Porém, a exigência da Administração em exigir a apresentação de um novo atestado, ao abrigo do disposto no dito DL n.º 202/96, tem cobertura legal, já que estamos perante o IRS de 1996.

É certo que os atestados apresentados pelos impugnantes certificam um acto constitutivo de direitos, como atributivo de um direito subjectivo a um benefício fiscal.

Mas só na medida do respectivo conteúdo, ou seja, sem ter em conta a possibilidade integral - sem redução - da redução da incapacidade.

Trata-se, por outro lado, de um acto de efeitos permanentes ou duradouros pelo que a sua relevância teria naturalmente um fim com

a alteração da lei: só a aplicação retroactiva desta - o que não é o caso - afectaria tal direito constituído na esfera jurídica da impugnante.

Acresce que a questão não é a de impugnação do acto da ARS pela AF que não era possível face ao princípio da unicidade da administração - mas da sua validade face à lei nova.

Refira-se finalmente que não foram postos em causa princípios constitucionais, como o da legalidade, da confiança, e da segurança jurídica dos contribuintes, já que estes não podem legitimamente esperar que as leis se mantenham imutáveis. Ao invés, hão-de perspectivar a sua alteração face às novas situações da vida real que as leis procuram regular, de acordo até com o progresso da ciência e a sua incapacidade efectivamente real (que não apenas virtual).

Dir-se-á agora que não se está perante uma exigência da Administração Fiscal decorrente de uma circular. A circular concretiza isso sim o comando legal.

Nem se diga que a Administração Fiscal pôs em causa o documento emitido pela autoridade administrativa competente.

Não. Os atestados não estão em causa. O que se pretende é um novo atestado, a emitir, de acordo com as novas regras legais. Exigência compatível com o normal desempenho de funções da AF.

E esta não exige novas obrigações ao impugnante. Antes, exige um atestado que se adequa às novas exigências da lei.

Que, como sabemos, deixa de atender à disfunção natural, mas, aproveitando as novas conquistas da ciência, se circunscreve à disfunção residual, ou seja, aquela disfunção final, já após a respectiva correcção.

A AF não exorbitou das suas funções, dando antes cumprimento escrupuloso às novas normas legais.

É certo que a exigência do(s) atestado(s) será, ao que parece, anterior à vigência do referido Dec.-Lei, não tendo sido tal exigência renovada para o ano de 1996. Mas, na vigência do dito Dec.-Lei, e para poder usufruir o benefício fiscal, necessário seria apresentar um atestado com as aludidas características, o que os impugnantes não fizeram. Digamos que a AF se antecipou à lei. Ou seja: a exigência da administração, vertida em circular, acabou por ter consagração legislativa.

Daí que proceda a pretensão da FP.

A decisão recorrida não pode pois manter-se.

4 - Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido, ficando a valer a sentença da 1.ª Instância, que julgou improcedente a impugnação, mantendo-se assim a liquidação impugnada.

Custas pelos recorridos, fixando-se a taxa de justiça em € 300 e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 28 de Maio de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Mendes Pimentel* — *Almeida Lopes* (vencido — declaração anexa) — *Fonseca Limão* — *Vitor Meira* — *Baeta Queiroz* — *António Pimpão* — *Alfredo Madureira* (vencido, conforme declaração junta).

#### Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o

convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor - cfr. art.º 7º - e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais - cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

#### VOTO DE VENCIDO

DA INCONSTITUCIONALIDADE DA CIRCULAR Nº 1/96, DA D.G.C.I.

Os tribunais fiscais estão a ficar «entupidos» com este tipo de litígios entre o Fisco e os contribuintes, sendo certo que estes não têm qualquer tipo de culpa por tudo o que se está a passar.

Tudo começou com uma decisão da autoridade de saúde, circulada por todos os delegados de saúde do país, nos termos da qual a deficiência oftalmológica hipovisão avalia-se sem óculos e não com eles. Decisão infeliz e que induziu em erro milhares de contribuintes que obtiveram o estatuto de deficiente sem que a decisão de avaliação da sua incapacidade fosse revogada dentro do prazo legal de um ano, pelo que passou a caso decidido ou resolvido.

Quando a autoridade de saúde reparou no erro em que tinha incorrido, alterou o critério interpretativo da lei, mas não revogou as suas decisões anteriores, pelo que elas mantiveram-se de pé.

Quem quis corrigir os casos passados foi o Fisco, o qual, em vez de promover uma lei fiscal da Assembleia da República que solucionasse o problema, resolveu fazer uma «lei fiscal» por meio da Circular nº 1/96, da DGCI, impondo aos contribuintes um dever fiscal acessório de se submeterem a novo exame médico pela autoridade de saúde e apresentarem ao Fisco o correspondente atestado médico.

O legislador tratou do assunto no Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, mas não quis resolver os casos passados, preocupando-se apenas com os casos pendentes e futuros.

Mas o que não quis fazer o legislador foi feito pela Administração Fiscal, que passou a considerar a Circular nº 1/96 como lei geral do país em matéria tributária, impondo aos contribuintes regras de conduta ou padrões de comportamento. Mas o pior é que os tribunais fiscais, chamados a dirimir os litígios, passaram a considerar essa Circular como critério de decisão judicial e a considerar o comportamento da Administração como perfeitamente conforme à lei, como se o Fisco pudesse fazer leis em matéria fiscal. É com esta corrente jurisprudencial que não concordo, pois nem a Administração pode fazer leis nem os tribunais estão dispensados do dever de obediência à

lei, ainda que ela lhes pareça injusta (artº 8º, nº 2, do Código Civil). Se a lei for clamorosamente injusta, devem os tribunais fiscais recusar a sua aplicação com base em inconstitucionalidade, mas esta recusa e este fundamento têm de ser expressos nas decisões judiciais para possibilitar o recurso obrigatório para o Tribunal Constitucional.

Como se vê pela fundamentação do acto de liquidação, o procedimento que o Fisco instaurou contra o recorrente não resultou da lei, mas da publicação da Circular nº 1/96, de 31 de Janeiro de 1996, assinada pelo Director-Geral dos Impostos.

Nessa Circular, depois de se dizer que a Direcção Geral de Saúde tinha corrigido e clarificado o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente a interpretação anterior da lei, indicou-se o novo critério de interpretação da mesma e prescreveu-se a seguinte obrigação ou dever acessório - verdadeira regra de comportamento para os contribuintes e critério de decisão para o Fisco:

*1 - Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica hipovisão susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa da liquidação nos termos da Circular nº 15/92, de 14 de Setembro, deverão obter, junto das autoridades de saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.*

*2 - O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 01 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995.*

Foi em cumprimento expreso desta Circular que o Fisco determinou ao recorrente para apresentar novo atestado médico segundo o novo critério interpretativo da lei, sob pena de alteração da matéria colectável e correspondente liquidação adicional.

Nos termos do artº 204º da Constituição da República, nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas inconstitucionais, pelo que importa indagar se esta Circular nº 1/96, da DGCI, constituiu, ou não, *na prática, uma norma em sentido funcional.*

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que normas em sentido funcional são todas aquelas que contêm regras de conduta ou comportamento para os cidadãos e Administração ou critérios de decisão para as autoridades públicas (acórdãos 26/85, 80/86, 150/86, 168/88, 255/92, 152/93).

As circulares, em geral, são regulamentos internos que apenas vinculam os funcionários de certa hierarquia, acarretando responsabilidade disciplinar para os funcionários que as violarem. Deste modo, são regras de comportamento para os funcionários, providas de coerção, e são critérios de decisão para o superior hierárquico que aplica as sanções disciplinares.

No sentido de que as circulares são regulamentos internos, pode ver-se a opinião do Prof. Afonso Queiró, in *Teoria dos Regulamentos, Revista de Direito e de Assuntos Sociais*, Ano XXVII, pág. 5.

No sentido de que as circulares, em geral, têm a qualidade de normas jurídicas por conterem comandos que se dirigem a uma ge-

neralidade de pessoas e que lhes impõem uma determinada conduta, pode ver-se o parecer nº 62/96, da Procuradoria-Geral da República, publicado na 2.ª Série do Diário da República, de 24.10.98, a pág. 14 964.

No sentido de que as circulares são diplomas de carácter genérico que se dirigem a toda uma classe de funcionários e que reclamam deles a sua aplicação, sendo susceptíveis de recurso contencioso pelos particulares depois de ter havido uma lesão efectiva dos seus direitos, pode ver-se o artigo do Dr. Luiz Costa da Cunha Valente *A Ordem de Serviço*, publicado no *Boletim da Faculdade de Direito* (Suplemento), 1940, págs. 142 e 143.

Vem-se entendendo que as circulares têm apenas eficácia interna, não interferindo na esfera jurídica dos particulares nem vinculando os tribunais, mas a Procuradoria-Geral da República, no parecer aludido, admite que as circulares interpretativas podem acabar por produzir indirectamente efeitos jurídicos externos sobre os particulares através da actuação dos seus destinatários hierarquicamente vinculados a aplicá-las (cfr. pág. 14 965 do DR, 2.ª Série, de 24.10.98).

Também o Prof Afonso Queiró alude à existência dentro dos regulamentos internos de verdadeiros «regulamentos jurídicos», contendo preceitos jurídicos dirigidos aos cidadãos, criando «normas jurídicas» e não meras normas administrativas, como é o caso das normas de processo administrativo (cfr. *ob. cit págs. 6, 7 e 8*).

Seja como for no plano teórico, o certo é que, na prática, o Fisco deu eficácia externa à Circular nº 1/96, impondo, com base nela, ao contribuinte uma regra de conduta ou de comportamento e prescrevendo para as autoridades fiscais um critério de decisão.

Mas ainda que assim não fosse para as circulares em geral, sempre é certo que as circulares em matéria fiscal têm um regime jurídico que as torna, inquestionavelmente, verdadeiras normas jurídicas, com eficácia externa para os contribuintes.

De facto, nos termos do art.º 59º, nº 3, al. b), da Lei Geral Tributária, a colaboração da administração tributária com os contribuintes compreende a **publicação**, no prazo de seis meses, das **orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias**, o que só pode significar que dessa colaboração resulta uma vinculação das pessoas que colaboram, Fisco por um lado e contribuintes por outro. Só assim faz sentido a publicação dessas orientações.

Por outro lado, de acordo com o disposto no art.º 68º, nº 4, al. b), da Lei Geral Tributária, a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instruções de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do facto tributário. Este preceito só pode ter o sentido de dotar a vinculatividade às circulares de natureza fiscal de uma particular força, semelhante à da vinculação à lei, o que faz com que as circulares tenham, aos olhos da LGT, a força de **verdadeiras normas jurídicas**.

Finalmente, nos termos do art.º 68º, nº 5, da LGT, não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa fé da lei os actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela administração tributária. Isto só quer dizer que podem ser invocados perante os contribuintes os actos administrativos decorrentes de circulares, o que significa que estas têm eficácia externa a ponto de poderem prejudicar os contribuintes. Ainda de acordo com o art.º

43º, nº 2, da LGT, o contribuinte, se seguiras orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas, pode invocar essas orientações em seu favor (mesmo em juízo).

Ora, em face destes dados doutrinários e legais, dúvidas não nos restam de que a Circular nº 1/96, da DGCI, constitui um regulamento com eficácia externa, lesivo do contribuinte, por lhe impor uma regra de comportamento ou de conduta, com a qual ele não concorda por ser desconforme com a lei e o direito. Por isso, estamos em face de uma **norma em sentido funcional**, que deve ser desaplicada pelos tribunais nos pleitos que a eles chegarem, se for havida por inconstitucional. É o que se vai demonstrar.

Nos termos do artº 165º, nº 1, al. i), da Constituição da República, é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que esta reserva de lei abrange a determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes, a que se refere o artº 103º, nº 2, da CRP, bem como as regras sobre liquidação e cobrança, a que se refere o nº 3 do mesmo preceito constitucional.

Daf que exista reserva de lei sobre tudo o que diz respeito aos **benefícios fiscais**, às garantias dos contribuintes e à liquidação de impostos.

Incluem-se nas garantias dos contribuintes as «garantias gerais relativas ao procedimento e acto tributário» (cfr. Prof. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 367).

Pois bem, a Circular nº 1/96, da DGCI, cuja doutrina esteve na base da liquidação adicional impugnada, ao impor uma obrigação acessória ao recorrente - mandou-lhe fazer um novo exame médico junto da autoridade de saúde e obter o correspondente atestado comprovativo da incapacidade à luz de um novo critério interpretativo da lei - mexeu nas garantias constitucionais de procedimento tributário, impondo obrigações acessórias e novas regras de procedimento (cfr. artº 8º, nº 2, als. c) e e) da LGT).

Por outro lado, essa Circular nº 1/96 alterou as condições legais para a obtenção de benefícios fiscais, dificultando a sua obtenção e pondo em causa actos de reconhecimento dos benefícios fiscais anteriormente concedidos, actos esses praticados pelas autoridades de saúde.

Acontece que o Director-Geral dos Impostos não tem competência para, por meio de circular de eficácia externa, tratar de matérias incluídas na reserva de lei fiscal, pelo que usurpou os poderes fiscais da Assembleia da República, sendo essa Circular nº 1/96 organicamente inconstitucional, por violação do disposto no artº 165º, nº 1, al. i), da CRP, interpretado no artº 8º, nº 2, als. c) e e) da LGT.

A Circular nº 1/96 é ainda formalmente inconstitucional pois trata de matéria fiscal por meio de um regulamento, quando a única forma legal de tratar essa matéria é por meio de lei ou decreto-lei autorizado, nos termos do artº 103º, nº 2, da CRP.

Mas, sendo um regulamento com eficácia externa, então a Circular nº 1/96, da DGCI, devia indicar expressamente a lei (de saúde pública) que visava regulamentar ou que definia a competência objectiva e subjectiva para a sua emissão. Ao ter omitido este dever imposto pelo artº 112º, nº 8, da CRP, a referida circular incorreu em inconstitucionalidade formal.

A referida Circular nº 1/96, da DGCI, veio regular, com eficácia retroactiva, as situações de incapacidade física anteriormente decididas pelas autoridades de saúde, dando sem efeito os correspondentes atestados e exigindo novos atestados médicos passados de conformidade com o novo critério. Ora, esta retroactividade da Circular era manifestamente imprevisível, é arbitrária e intolerável, afectando de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos contribuintes que tinham adquirido o direito ao benefício fiscal, pelo que viola o princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de Direito (artº 2º da CRP) e é supervenientemente inconstitucional por violar o princípio da não retroactividade das leis fiscais (artº 103º, nº 3, da CRP).

Repare-se que a lei ordinária veio concretizar a reserva de lei fiscal no artº 8º da Lei Geral Tributária, nela abrangendo a definição das obrigações acessórias e as regras de procedimento tributário [nº 2, als. c) e e)], pelo que a Circular nº 1/96 violou o princípio da legalidade tributária.

Em conclusão: o acto de liquidação impugnado, porque decorrente de uma circular inconstitucional e ilegal, está ferido de invalidade.

#### **INCONSTITUCIONALIDADE NORMATIVA DO DECRETO-LEI Nº 202/96, DE 23 DE OUTUBRO**

O Fisco invocou o Decreto-Lei nº 202/96, bem sabendo que o seu artº 7º, nº 2, impede a aplicação retroactiva do novo critério às avaliações de incapacidade apuradas definitivamente ao abrigo da legislação anterior, pois esse novo critério somente se aplicava para o futuro e ainda aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que não era manifestamente o caso do recorrente.

O novo critério de atribuição do grau de deficiência consta da al. e), do nº 5, do Anexo I, a que se refere o artº 4º, nº 1, do Decreto-Lei nº 202/96, o qual prescreve o seguinte:

*“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 deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução de coeficientes previstos na Tabela».*

Trata-se de um critério de avaliação da deficiência diametralmente oposto ao que constava da alínea c), do nº 5, das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei nº 341/93, de 30 de Setembro.

Mas porque os dois critérios são diametralmente opostos e radicalmente incompatíveis, o legislador quis salvaguardar as avaliações de incapacidade dos contribuintes decididas ao abrigo da lei anterior. E foi por isso que o nº 2, do artº 7º, veio dispor que o novo diploma (com o novo critério) se aplica aos processos (de avaliação de incapacidade) em curso.

Acontece que o Fisco quer, à viva-força, que o novo critério tenha aplicação retroactiva, de forma a ficarem sem efeito as avaliações de incapacidade feitas ao abrigo da lei anterior, para que os contribuintes sejam constrangidos a fazer um novo exame médico de acordo com o novo critério legal.

Mas o que importa reter é que essa norma jurídica, na interpretação que dela fazem o Fisco e os tribunais fiscais, é inconstitucional por violar o **princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de Direito, previsto no artº 2º da Constituição da República**. Assim, é a **interpretação normativa** que dessa norma faz o Fisco e os tribunais fiscais que agora ponho em causa.



O **princípio da segurança jurídica** implica que o Fisco não possa *venire contra factum proprium* e mudar a sua interpretação da lei, passando a aplicar retroactivamente uma interpretação nova e inesperada, assim eliminando benefícios fiscais já reconhecidos ao contribuinte. Foi isso que o Fisco fez com o recorrente, pois na Circular refere-se claramente ter havido uma revogação expressa da interpretação anterior, o que deu origem a um novo critério de atribuição de deficiência. Mas nem a lei podia impor retroactivamente ao impugnante uma interpretação oposta da lei anterior que atribuiu um benefício fiscal. Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional nº 172/00, publicado na 2.ª Série do DR de 25.10.2000.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei vigente ao tempo da avaliação da incapacidade, e o respectivo critério, sejam revogados retroactivamente por uma lei nova que altere o critério e extinga o benefício fiscal legitimamente concedido ao abrigo do critério anterior. A lei nova que imponha critério novo só pode aplicar-se às avaliações de incapacidade futuras, mas tem de deixar incólumes as avaliações passadas.

O **princípio da confiança jurídica** sai violado se uma lei nova, impondo um critério novo de avaliação da incapacidade, priva um contribuinte do *direito adquirido* a ser considerado deficiente para efeitos de IRS, quando esse contribuinte obteve o reconhecimento do direito ao benefício fiscal por acto da autoridade de saúde competente. Por maioria de razão, esse princípio sai violado quando o direito adquirido do contribuinte for um direito fundamental, como é o caso dos direitos dos cidadãos portadores de deficiência, nos termos do artº 71º, da CRP.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei posterior, por meio de um novo critério de avaliação da incapacidade, venha *revogar um acto administrativo* de reconhecimento do direito a um benefício fiscal praticado pela autoridade de saúde competente, o qual, por ser *constitutivo de um direito*, é irrevogável uma vez decorrido o prazo legal para a revogação dos actos administrativos ilegais.

O **princípio da confiança jurídica** implica que tenha de prevalecer sobre o interesse reditício do Estado o interesse do contribuinte deficiente na manutenção dos benefícios fiscais já atribuídos ou reconhecidos, embora de pressuposto ainda não verificado, pelo que a lei nova, mediante um novo critério, não pode desprezar o interesse e a confiança do deficiente na estabilidade do sistema jurídico e na estabilidade das situações criadas ao abrigo da lei antiga. Sobre o *critério da ponderação de interesses*, pode ver-se Prof CASALTA NABAI, *ob. cit. pág. 421, e acórdão do Tribunal Constitucional nº 1204/96, publicado na 2.ª Série do DR de 22.1.97.*

Por todas estas razões, a interpretação normativa que implícita e tacitamente o Fisco e os tribunais fiscais fizeram do artº 7º, nº 2º, e da al. e), do nº 5, do Anexo I, do Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, previsto no artº 2º da CRP, pelo que o acto de liquidação adicional impugnado é nulo e a decisão judicial recorrida errada.

Finalmente, a interpretação normativa feita pelo Fisco e pelos tribunais fiscais, mediante a atribuição de **efeitos retroactivos** às referidas

normas jurídicas, gera inconstitucionalidade sucessiva ou superveniente das mesmas, nos termos do artº 103º, nº 3, da CRP (revisão constitucional de 1997), assim como já gerava inconstitucionalidade originária por ser uma retroactividade intolerável, que afectou de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundadas do contribuinte (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional nº 410/95, in 2.ª Série do DR de 16.11.95). «Sustentar o contrário significaria admitir que o Estado pudesse restringir materialmente e com eficácia retroactiva (afrontando, desse modo, as legítimas expectativas dos particulares) o benefício fiscal anteriormente conferido» (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional nº 185/2000, publicado na 2ª Série do DR de 27.10.2000).

Ora, sendo o artº 7º, nº 2, e a al. e), do nº 5, do Anexo I, do Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, na aludida **interpretação normativa**, inconstitucionais, deveriam os tribunais fiscais recusar a aplicação dessas normas nessa interpretação, nos termos do artº 4º, nº 5, do ETAF, e declarar nulo o acto de liquidação impugnado.

Em conclusão: o Fisco não tomou em consideração uma decisão da autoridade de saúde competente, que tinha passado a caso decidido ou resolvido, com a força de caso julgado, pelo que o acto de liquidação impugnado, bem como as normas em que se baseou, violam o princípio da confiança, insito no princípio do Estado de Direito (artº 2º da CRP). Não compete ao Fisco invalidar os actos administrativos praticados pela autoridade de saúde ou privá-los de eficácia.

*José Joaquim Almeida Lopes.*

## Acórdão de 28 de Maio de 2003.

### Assunto:

*Recurso por oposição de julgados (artigos 280º n.º 2 e 284º do CPPT). Reapreciação pelo Tribunal de recurso (Pleno do Supremo Tribunal Administrativo) da verificação ou não da alegada e antes reconhecida oposição (cfr. art.º 284 n.º 5 do CPPT).*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — O eventual reconhecimento judicial da alegada oposição de julgados pelo tribunal recorrido, ao abrigo, nos termos e para os efeitos do disposto no referido art.º 284º n.º 5 do CPPT, não só não faz, sobre o ponto, caso julgado, pois apenas releva em sede de tramitação/instrução do respectivo recurso, como, por isso, não obsta a que o Tribunal Superior, ao proceder à reapreciação da necessária verificação dos pressupostos processuais de admissibilidade, prosseguimento e decisão daquele recurso jurisdicional, considere antes que aquela oposição se não verifica ocorrer e, em consequência, julgue findo o recurso.*

II — Designadamente quando se verifique que o Recorrente, nas alegações apresentadas nos termos e para os efeitos referidos no n.º 3 do citado art.º 284º do CPPT, se limita a alegar de fundo ou quanto ao mérito, não intentando sequer demonstrar ou concretizar a antes (com o requerimento de interposição do recurso) alegada oposição de julgados.

Recurso n.º 739/02-50. Recorrente: José António Barbosa Alves Moreira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Do acórdão do Tribunal Central Administrativo de fls. 126 a 133 que lhe julgou improcedente o recurso jurisdicional que interpusera da sentença do TT de 1ª Instância do Porto, 1º Juízo, 2ª Secção, e, assim, manteve a antes decretada improcedência parcial da oposição à execução fiscal que havia deduzido no processo de execução n.º 11096/94, da 1ª Secção Administrativa de Execuções Fiscais, dele interpôs depois recurso jurisdicional, por oposição de julgados, o Oponente José António Barbosa Alves Moreira, nos autos convenientemente identificados,

Intentando controverter - cfr. requerimento de fls. 136 e 137 - dois segmentos decisórios do impugnado julgado, a saber, *da não verificação dos pressupostos da reversão e da falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade*, indicou, como acórdãos fundamento da oposição, ali, o acórdão desta secção do STA, de 27.09.95, publicado no BMJ 449, pág. 416, e aqui, sem indicação do lugar de publicação, o acórdão da mesma secção deste Supremo Tribunal de 10.2.99, tirado no processo n.º 23.093 (cfr. requerimento de interposição de recurso de fls. 136 e 137 e esclarecimento depois prestado a convite do tribunal mediante prévia e acolhida sugestão do Magistrado do Ministério Público - cfr. requerimento de fls. 168, promoção de fls. 167 e despacho de fls. 167 verso).

Admitido o recurso assim interposto pelo despacho de fls. 138 e notificado este às partes, o Recorrente apresentou alegações que ora constam de fls. 140 a 151, nelas tendo formulado as seguintes conclusões:

A. *A sociedade Ex.ta, devedora originária, foi declarada falida em processo judicial próprio, tendo a Fazenda Pública sido notificada para reclamar os créditos que possuísse sobre a mesma, onde se incluíriam os petição nos presentes autos, o que não fez.*

B. *Existiam bens no património da falida que foram vendidos, pagando-se com o seu produto dívidas aos credores reclamantes.*

C. *Tal facto inviabiliza a reversão da execução por não estarem verificados os seus pressupostos.*

D. *As dívidas fiscais exequendas, relativas a IVA, remontam aos anos civis de 1986 e 1987 e o recorrente foi citado como devedor subsidiário do imposto em 7 de Maio de 1998.*

E. *O recorrente nunca foi notificado da liquidação porquanto, para ele, a citação para os presentes autos consome todos os actos administrativos praticados pela Administração fiscal no procedimento de fixação da dívida fiscal (onde se insere a liquidação dos impostos).*

F. *O IVA deve ser liquidado e notificado no prazo de 5 anos contados do fim do ano da verificação da exigibilidade do imposto aferida pelos factos tributários, sob pena de caducidade.*

G. *A publicidade do acto de liquidação do tributo é condição para obstar à caducidade do direito a essa liquidação por parte do Estado, pelo que a mesma configura-se como fundamento de oposição à execução fiscal, ao abrigo da al. h) do n.º 1 do art.º 286º do CPT*

H. *O recorrente não foi citado, nos presentes autos, dentro do prazo de caducidade, pelo que a dívida exequenda não lhe é exigível.*

A final, conclui pedindo expressamente se "... *digne julgar o presente recurso procedente e, em consequência, ser revogada a decisão recorrida.*"

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Depois, por despacho de fls. 153 do Ex.mo Desembargador Relator onde, além do mais se consignou que "... *as alegações que antecedem para além de visar a demonstração da existência de oposição de acórdãos, questionar o Acórdão recorrido quanto ao fundo ...*", assim dando, ao menos implicitamente, por verificada a alegada oposição de acórdãos, determinou-se, ainda e apesar disso, a notificação de *recorrente e recorrida, nos termos e para os efeitos do n.º 5 do art.º 284º do CPPT.*

Respondendo à notificação agora transmitida o Recorrente José António Barbosa Alves Moreira veio aos autos apresentar alegações, que se mostram juntas a fls. 155 a 164 e que, das antes apresentadas e entretanto juntos a fls. 140 a 151, são precisa e mesmamente reprodução integral.

Depois, pelo despacho de fls. 165, subiram os autos a este Supremo Tribunal e Pleno da Secção de Contencioso Tributário.

Aqui, depois de recolhido o esclarecimento proposto pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público (cfr. fls. 167, 167 e requerimento de fls. 168), antes referido.

Pronunciou-se de seguida e em sede de opinião/parecer sobre o mérito do presente recurso por oposição de julgados aquele Ilustre Magistrado, sustentando dever julgar-se findo o recurso por, em seu esclarecido entender, o Recorrente não haver logrado demonstrar, nas alegações apresentadas e adiante repetidas, a necessária oposição de julgados.

Foi entretanto junto aos autos o acórdão de 10.02.1999, proferido no processo n.º 23.093, que transitou em julgado, tal como se informa a fls. 187, e dada nova vista ao Ex.mo Magistrado do Ministério Público nos termos e para os efeitos consignados no art.º 289º n.º 1 do CPPT cfr. fls. 176 e 185 -.

Colhidos depois os vistos legais dos Ex.mos Juízes Adjuntos - cfr. art.º 289º n.º 2 do CPPT -, cumpre agora decidir.

Em primeiro lugar e ainda prejudicialmente, se se verifica ou não a invocada oposição de julgados, uma vez que já de harmonia com o antes estabelecido pelo art.º 766º n.º 3 do CPC, entretanto revogado pela Reforma Processual de 1985/1986, e agora consagrado pelas disposições conjugadas dos n.º 3, 4 e 5 do artigo 284º do aplicável CPPT, o despacho do, *in casu*, Juiz Desembargador Relator que, nos termos deste último preceito legal, porventura reconheça a alegada oposição, não só não faz caso julgado, pois releva tão-só em sede de tramitação processual e instrução do recurso, como, por isso mesmo, não obsta, impede ou desobriga o tribunal de recurso de a reapreciar, Designadamente quando, como aqui, aquela verificação vem antes expressamente questionada.

Na verdade e de harmonia com o parecer do Ilustre Procurador Geral Adjunto de fls. 171, com as alegações para o efeito apresentadas

- cfr. fls. 140 e seguintes -, o Recorrente não demonstra a oposição de julgados, pelo que, sustenta, o recurso deve ser julgado findo, precisamente nos termos do referido preceito da nova lei adjetiva tributária.

Ora, compulsadas, como cumpre, as ditas alegações, de que, aliás, se deixaram transcritas as conclusões que o Recorrente entendeu formular, importa na verdade concluir que, com elas, o Recorrente não só não intenta demonstrar, por qualquer forma, a alegada oposição de julgados, como alega, antes, quanto ao fundo ou mérito da causa, perseguindo assim e consequentemente julgado que, na procedência do recurso, revogasse a decisão recorrida.

E se não é caso de considerar deserto o presente recurso por oposição de julgados, já face ao estatuído pelo citado artigo 284º n.º 4 do CPPT e perante as alegações juntas, são antes de considerar estas, face à manifesta inadequação ao fim processual imposto (o ónus legal estabelecido pelo n.º 3 do citado preceito do CPPT - ... *alegação tendente a demonstrar que entre os acórdãos existe a oposição exigida*), ineficazes, no ponto e para o controvertido efeito, tal como aliás repetidamente vem afirmando a jurisprudência deste Supremo Tribunal em Pleno "..." *o recorrente tem de fazer a demonstração da existência de tal oposição, não lhe bastando afirmar que tal oposição existe*".

Tanto mais que, tal como atentamente também anota Jorge Lopes de Sousa, in Código do Procedimento e Processo Tributário, 4ª edição, 2003, pág. 1148, *exigindo a lei a apresentação de «uma alegação tendente a demonstrar que entre os acórdãos existe a oposição exigida» não poderá prescindir-se de uma peça processual que tenha por objectivo efectuar tal demonstração. A peça processual onde o recorrente terá de procurar demonstrar a existência de oposição é a alegação referida, não sendo possível considerar suprida tal falta pela apresentação de um requerimento visando tal objectivo.*"

Pois, como aliás se decidiu, entre outros, em acórdão deste Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo citado por aquele autor ( acórdão de 28-06.2000, processo n.º 25.086 ), "...a mera alegação de que entre os acórdãos recorrido e fundamento existe oposição, desprovida da respectiva demonstração, impede o prosseguimento do recurso para o Pleno, por oposição de julgados."

E este é manifestamente o caso dos presentes autos.

Assim e tal como vem arguido pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público importa concluir que o Recorrente não deu oportuno cumprimento ao ónus legal de alegação e demonstração da necessária oposição de julgados (cfr. art.º 284º n.º 3, 4 e 5 do CPPT), circunstância que obsta ao prosseguimento e posterior conhecimento do objecto do presente recurso jurisdicional (cfr. art.º 288º n.º 2 do CPPT, por maioria de razão).

Termos em que acordam os Juízes deste Tribunal em Pleno em julgar findo o presente recurso.

Custas pelo Recorrente, fixando a taxa de justiça em 200 Euros e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 28 de Maio de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Branção de Pinho* — *Mendes Pimentel* — *Lúcio Barbosa* — *Almeida Lopes* — *Vitor Meira* — *Fonseca Limão* — *António Pimpão* — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 28 de Maio de 2003.

### Assunto:

*IRS. Deficiência. Benefício fiscal. Disfunção residual. Princípio da legalidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — O DL n.º 202/96, de 23/10, introduziu um novo regime na avaliação da incapacidade para efeito de acesso a benefícios fiscais.*

*II — Este diploma passou a dar relevância à disfunção funcional, ou seja, a uma disfunção residual após a aplicação dos respectivos meios de correcção.*

*III — Assim, a partir da sua entrada em vigor, o coeficiente de incapacidade deve corresponder a essa disfunção.*

*IV — A actividade da Administração Fiscal está subordinada ao princípio da legalidade, pelo que deve ela pautar a sua actividade de acordo com as leis contemporâneas da decisão*

Recurso n.º1484/02; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria Amélia Rodrigues Pito da Silva; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Inconformada com o acórdão do TCA que, concedendo provimento a um recurso interposto pela impugnante (Maria Amélia Rodrigues Pito da Silva), revogou a sentença recorrida e julgou procedente a impugnação, a **Fazenda Pública** trouxe recurso para este Supremo Tribunal, alegando oposição de acórdãos.

Foi julgada verificada a oposição de acórdãos.

Sobre a questão de fundo, a Fazenda Pública apresentou as pertinentes alegações, apresentado conclusões nas quais defende, em síntese, a aplicação do DL 202/96, de 23/10.

A recorrida sustenta que o recurso não merece provimento.

O MP teve vista nos autos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Tendo em conta que não vem controvertida a matéria de facto fixada no tribunal recorrido, e não haver lugar à sua alteração, dá-se a mesma como assente por remissão - art.ºs. 713.º, 6, 726.º, 749.º e 762.º, 1, do CPC.

3 - Está em causa, como dissemos, o IRS de 1996.

Estamos assim já em plena vigência do DL 202/96, de 23/10.

Ora, como se escreveu no Acórdão deste STA de 17/05/00, cuja doutrina seguiremos de muito perto, por merecer a nossa inteira concordância, o dito diploma veio estabelecer um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência, para efeito de acesso das mesmas às medidas e benefícios previstos na lei, com normas próprias para tal avaliação e diferentes das anteriores. Reconhece-se, de acordo com o respectivo preâmbulo, a necessidade tanto de explicitar a competência para avaliação de tal incapacidade, com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da

anterior TNI, tornando-se pois necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

Nos termos desta TNI só releva agora a «disfunção residual», pelo que o coeficiente de incapacidade deve ser encontrado apenas após a aplicação dos respectivos meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - n.º 5, al. e).

Exigência que não constava da lei anterior (Lei n.º 9/89, de 2/5) nem da TNI aprovada pelo dito DL 341/93, cujas Instruções Gerais dispunham - n.º 5, al. c) - que, quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderia 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%.

Ora, o atestado apresentado pela impugnante foi emitido em função da TNI vigente à data, ou seja, antes da vigência do DL n.º 202/96, já que então vigorava ainda o DL n.º 341/93, de 30/09.

Porém, a exigência da Administração em exigir a apresentação de um novo atestado, ao abrigo do disposto no dito DL n.º 202/96, tem cobertura legal, já que estamos perante o IRS de 1996.

É certo que o atestado apresentado pela impugnante certifica um acto constitutivo de direitos, como atributivo de um direito subjectivo a um benefício fiscal.

Mas só na medida do respectivo conteúdo, ou seja, sem ter em conta a possibilidade integral - sem redução - da redução da incapacidade.

Trata-se, por outro lado, de um acto de efeitos permanentes ou duradouros pelo que a sua relevância teria naturalmente um fim com a alteração da lei: só a aplicação retroactiva desta - o que não é o caso - afectaria tal direito constituído na esfera jurídica da impugnante.

Acresce que a questão não é a de impugnação do acto da ARS pela AF que não era possível face ao princípio da unicidade da administração - mas da sua validade face à lei nova.

Refira-se finalmente que não foram postos em causa princípios constitucionais, como o da legalidade, da confiança, e da segurança jurídica dos contribuintes, já que estes não podem legitimamente esperar que as leis se mantenham imutáveis. Ao invés, hão-de perspectivar a sua alteração face às novas situações da vida real que as leis procuram regular, de acordo até com o progresso da ciência e a sua incapacidade efectivamente real (que não apenas virtual).

Dir-se-á agora que não se está perante uma exigência da Administração Fiscal decorrente de uma circular. A circular concretiza isso sim o comando legal.

Nem se diga que a Administração Fiscal pôs em causa o documento emitido pela autoridade administrativa competente.

Não. O atestado não está em causa. O que se pretende é um novo atestado, a emitir, de acordo com as novas regras legais. Exigência compatível com o normal desempenho de funções da AF.

E esta não exige novas obrigações à impugnante. Antes, exige um atestado que se adequa às novas exigências da lei.

Que, como sabemos, deixa de atender à disfunção natural, mas, aproveitando as novas conquistas da ciência, se circunscreve à disfunção residual, ou seja, aquela disfunção final, já após a respectiva correcção.

A AF não exorbitou das suas funções, dando antes cumprimento escrupuloso às novas normas legais.

É certo que a exigência do atestado será, ao que parece, anterior à vigência do referido Dec.-Lei, não tendo sido tal exigência renovada para o ano de 1996. Mas, na vigência do dito Dec.-Lei, e para poder usufruir do benefício fiscal, necessário seria apresentar um atestado com as aludidas características, o que a impugnante não fez.

Digamos que a AF se antecipou à lei. Ou seja: a exigência da administração, vertida em circular, acabou por ter consagração legislativa.

Daí que proceda a pretensão da FP.

A decisão recorrida não pode pois manter-se.

4 - Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido, ficando a valer a sentença da 1.ª Instância, que julgou improcedente a impugnação, mantendo-se assim a liquidação impugnada.

Custas pela recorrida, fixando-se a taxa de justiça em € 300 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 28 de Maio de 2003 — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* (Relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *João Plácido da Fonseca Limão* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido nos termos do voto anexo) — *António José Pimpão* — *Vitor Manuel Marques Meira* — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* (vencido, declaração conjunta).

#### Voto de vencido

#### DA INCONSTITUCIONALIDADE DA CIRCULAR N.º 1/96, DA D.G.C.I.

Os tribunais fiscais estão a ficar «entupidos» com este tipo de litígios entre o Fisco e os contribuintes, sendo certo que estes não têm qualquer tipo de culpa por tudo o que se está a passar.

Tudo começou com uma decisão da autoridade de saúde, circulada por todos os delegados de saúde do país, nos termos da qual a deficiência oftalmológica hipovisão avalia-se sem óculos e não com eles. Decisão infeliz e que induziu em erro milhares de contribuintes que obtiveram o estatuto de deficiente sem que a decisão de avaliação da sua incapacidade fosse revogada dentro do prazo legal de um ano, pelo que passou a caso decidido ou resolvido.

Quando a autoridade de saúde reparou no erro em que tinha incorrido, alterou o critério interpretativo da lei, mas não revogou as suas decisões anteriores, pelo que elas mantiveram-se de pé.

Quem quis corrigir os casos passados foi o Fisco, o qual, em vez de promover uma lei fiscal da Assembleia da República que solucionasse o problema, resolveu fazer uma «lei fiscal» por meio da Circular n.º 1/96, da DGCI, impondo aos contribuintes um dever fiscal acessório de se submeterem a novo exame médico pela autoridade de saúde e apresentarem ao Fisco o correspondente atestado médico.

O legislador tratou do assunto no Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, mas não quis resolver os casos passados, preocupando-se apenas com os casos pendentes e futuros.

Mas o que não quis fazer o legislador foi feito pela Administração Fiscal, que passou a considerar a Circular n.º 1/96 como lei geral do país em matéria tributária, impondo aos contribuintes regras de conduta ou padrões de comportamento. Mas o pior é que os tribunais fiscais, chamados a dirimir os litígios, passaram a considerar essa Cir-

cular como critério de decisão judicial e a considerar o comportamento da Administração como perfeitamente conforme à lei, como se o Fisco pudesse fazer leis em matéria fiscal. É com esta corrente jurisprudencial que não concordo, pois nem a Administração pode fazer leis nem os tribunais estão dispensados do dever de obediência à lei, ainda que ela lhes pareça injusta (art.º 8.º, n.º 2, do Código Civil). Se a lei for clamorosamente injusta, devem os tribunais fiscais recusar a sua aplicação com base em inconstitucionalidade, mas esta recusa e este fundamento têm de ser expressos nas decisões judiciais para possibilitar o recurso obrigatório para o Tribunal Constitucional.

Como se vê pela fundamentação do acto de liquidação, o procedimento que o Fisco instaurou contra o recorrente não resultou da lei, mas da publicação da Circular n.º 1/96, de 31 de Janeiro de 1996, assinada pelo Director-Geral dos Impostos.

Nessa Circular, depois de se dizer que a Direcção Geral de Saúde tinha corrigido e clarificado o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente a interpretação anterior da lei, indicou-se o novo critério de interpretação da mesma e prescreveu-se a seguinte obrigação ou dever acessório - verdadeira regra de comportamento para os contribuintes e critério de decisão para o Fisco:

1 - *Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica hipovisão susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa da liquidação nos termos da Circular n.º 15/92, de 14 de Setembro, deverão obter, junto das autoridades de saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.*

2 - *O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 01 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995.*

Foi em cumprimento expresso desta Circular que o Fisco determinou ao recorrente para apresentar novo atestado médico segundo o novo critério interpretativo da lei, sob pena de alteração da matéria colectável e correspondente liquidação adicional.

Nos termos do artigo 204.º da Constituição da República, nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar **normas** inconstitucionais, pelo que importa indagar se esta Circular n.º 1/96, da DGCI, constituiu, ou não, *na prática, uma norma em sentido funcional*.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que normas em sentido funcional são todas aquelas que contêm regras de conduta ou comportamento para os cidadãos e Administração ou critérios de decisão para as autoridades públicas (acórdãos 26/85, 80/86, 150/86, 168/88, 255/92, 152/93).

As circulares, em geral, são regulamentos internos que apenas vinculam os funcionários de certa hierarquia, acarretando responsabilidade disciplinar para os funcionários que as violarem. Deste modo, são regras de comportamento para os funcionários, providas de coerção, e são critérios de decisão para o superior hierárquico que aplica as sanções disciplinares.

No sentido de que as **circulares** são **regulamentos internos**, pode ver-se a opinião do Prof. AFONSO QUEIRO, in *Teoria dos Regulamentos, Revista de Direito e de Assuntos Sociais, Ano XXVII, pág. 5*.

No sentido de que as circulares, em geral, têm a qualidade de **normas jurídicas** por conterem comandos que se dirigem a uma generalidade de pessoas e que lhes impõem uma determinada conduta, pode ver-se o parecer n.º 62/96, da Procuradoria-Geral da República, publicado na 2.º *Série do Diário da República, de 24.10.98, a pág. 14 964*.

No sentido de que as circulares são diplomas de carácter genérico que se dirigem a toda uma classe de funcionários e que reclamam deles a sua aplicação, sendo susceptíveis de recurso contencioso pelos particulares depois deter havido uma lesão efectiva dos seus direitos, pode ver-se o artigo do Dr. LUIZ COSTA DA CUNHA VALENTE *A Ordem de Serviço*, publicado no *Boletim da Faculdade de Direito (Suplemento)*, 1940, págs. 142 e 143.

Vem-se entendendo que as circulares têm apenas eficácia interna, não interferindo na esfera jurídica dos particulares nem vinculando os tribunais, mas a Procuradoria-Geral da República, no parecer aludido, admite que as circulares interpretativas podem acabar por produzir indirectamente efeitos jurídicos externos sobre os particulares através da actuação dos seus destinatários hierarquicamente vinculados a aplicá-las (cfr. pág. 14 965 do DR, 2.ª Série, de 24.10.98).

Também o Prof. AFONSO QUEIRO alude à existência dentro dos regulamentos internos de verdadeiros «regulamentos jurídicos», contendo preceitos jurídicos dirigidos aos cidadãos, criando «normas jurídicas» e não meras normas administrativas, como é o caso das normas de processo administrativo (cfr. *ob. cit. págs. 6, 7 e 8*).

Seja como for no plano teórico, o certo é que, **na prática**, o Fisco deu eficácia externa à Circular n.º 1/96, impondo, com base nela, ao contribuinte uma regra de conduta ou de comportamento e prescrevendo para as autoridades fiscais um critério de decisão.

Mas ainda que assim não fosse para as circulares em geral, sempre é certo que as circulares em matéria fiscal têm um regime jurídico que as torna, inquestionavelmente, verdadeiras normas jurídicas, com eficácia externa para os contribuintes.

De facto, nos termos do artigo 59.º, n.º 3, al. b), da Lei Geral Tributária, a colaboração da administração tributária com os **contribuintes** compreende a **publicação**, no prazo de seis meses, das **orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias**, o que só pode significar que dessa colaboração resulta uma vinculação das pessoas que colaboram, Fisco por um lado e contribuintes por outro. Só assim faz sentido a **publicação** dessas orientações.

Por outro lado, de acordo com o disposto no artigo 68.º, n.º 4, al. b), da Lei Geral Tributária, a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instruções de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do facto tributário. Este preceito só pode ter o sentido de dotar a vinculatividade às circulares de natureza fiscal de uma particular força, semelhante à da vinculação à lei, o que faz com que as circulares tenham, aos olhos da LGT, a força de **verdadeiras normas jurídicas**.

Finalmente, nos termos do artigo 68.º, n.º 5, da LGT, não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agi-

do com base numa interpretação plausível e de boa fé da lei os actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela administração tributária. Isto só quer dizer que podem ser invocados perante os contribuintes os actos administrativos decorrentes de circulares, o que significa que estas têm eficácia externa a ponto de poderem prejudicar os contribuintes. Ainda de acordo com o artigo 43.º, n.º 2, da LGT, o contribuinte, se seguir as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas, pode invocar essas orientações em seu favor (mesmo em juízo).

Ora, em face destes dados doutrinários e legais, dúvidas não nos restam de que a Circular n.º 1/96, da DGCI, constitui um regulamento com eficácia externa, lesivo do contribuinte, por lhe impor uma regra de comportamento ou de conduta, com a qual ele não concorda por ser desconforme com a lei e o direito. Por isso, estamos em face de **uma norma em sentido funcional**, que deve ser desaplicada pelos tribunais nos pleitos que a eles chegarem, se for havida por inconstitucional. É o que se vai demonstrar.

Nos termos do artigo 165.º, n.º 1, al. i), da Constituição da República, é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que esta reserva de lei abrange a determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes, a que se refere o artigo 103.º, n.º 2, da CRP, bem como as regras sobre liquidação e cobrança, a que se refere o n.º 3 do mesmo preceito constitucional.

Daí que exista reserva de lei sobre tudo o que diz respeito aos **benefícios fiscais**, às garantias dos contribuintes e à liquidação de impostos.

Incluem-se nas garantias dos contribuintes as «garantias gerais relativas ao procedimento e acto tributário» (cfr. Prof. CASALTA NABAI, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 367).

Pois bem, a Circular n.º 1/96, da DGCI, cuja doutrina esteve na base da liquidação adicional impugnada, ao impor uma obrigação acessória ao recorrente - mandou-lhe fazer um novo exame médico junto da autoridade de saúde e obter o correspondente atestado comprovativo da incapacidade à luz de um novo critério interpretativo da lei - mexeu nas garantias constitucionais de procedimento tributário, impondo obrigações acessórias e novas regras de procedimento (cfr. artigo 8.º, n.º 2, al. c) e e) da LGT).

Por outro lado, essa Circular n.º 1/96 alterou as condições legais para a obtenção de benefícios fiscais, dificultando a sua obtenção e pondo em causa actos de reconhecimento dos benefícios fiscais anteriormente concedidos, actos esses praticados pelas autoridades de saúde.

Acontece que o Director-Geral dos Impostos não tem competência para, por meio de circular de eficácia externa, tratar de matérias incluídas na reserva de lei fiscal, pelo que usurpou os poderes fiscais da Assembleia da República, sendo essa Circular n.º 1/96 organicamente inconstitucional, por violação do disposto no artigo 165.º, n.º 1, al. i), da CRP, interpretado no art. 8.º, n.º 2, al. c) e e) da LGT.

A Circular n.º 1/96 é ainda formalmente inconstitucional pois trata de matéria fiscal por meio de um regulamento, quando a única forma legal de tratar essa matéria é por meio de lei ou decreto-lei autorizado, nos termos do artigo 103.º, n.º 2, da CRP.

Mas, sendo um regulamento com eficácia externa, então a Circular n.º 1/96, da DGCI, devia indicar expressamente a lei (de saúde pública) que visava regulamentar ou que definia a competência objectiva e subjectiva para a sua emissão. Ao ter omitido este dever imposto pelo artigo 112.º, n.º 8, da CRP, a referida circular incorreu em inconstitucionalidade formal.

A referida Circular n.º 1/96, da DGCI, veio regular, com eficácia retroactiva, as situações de incapacidade física anteriormente decididas pelas autoridades de saúde, dando sem efeito os correspondentes atestados e exigindo novos atestados médicos passados de conformidade com o novo critério. Ora, esta retroactividade da Circular era manifestamente imprevisível, é arbitrária e intolerável, afectando de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos contribuintes que tinham adquirido o direito ao benefício fiscal, pelo que viola o princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de Direito (art.º 2.º da CRP) e é supervenientemente inconstitucional por violar o princípio da não retroactividade das leis fiscais (art.º 103.º, n.º 3, da CRP).

Repare-se que a lei ordinária veio concretizar a reserva de lei fiscal no artigo 8.º da Lei Geral Tributária, nela abrangendo a definição das obrigações acessórias e as regras de procedimento tributário [n.º 2, al. c) e e)], pelo que a Circular n.º 1/96 violou o princípio da legalidade tributária.

Em conclusão: o acto de liquidação impugnado, porque decorrente de uma circular inconstitucional e ilegal, está ferido de invalidade.

#### INCONSTITUCIONALIDADE NORMATIVA DO DECRETO-LEI n.º 202/96, DE 23 DE OUTUBRO

O Fisco invocou o Decreto-Lei n.º 202/96, bem sabendo que o seu artigo 7.º, n.º 2, impede a aplicação retroactiva do novo critério às avaliações de incapacidade apuradas definitivamente ao abrigo da legislação anterior, pois esse novo critério somente se aplicava para o futuro e ainda aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que não era manifestamente o caso do recorrente.

O novo critério de atribuição do grau de deficiência consta da al. e), do n.º 5, do Anexo I, a que se refere o artigo 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 202/96, o qual prescreve o seguinte:

*«Sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, órteses ou outros), o coeficiente de capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução de coeficientes previstos na Tabela».*

Trata-se de um critério de avaliação da deficiência diametralmente oposto ao que constava da alínea c), do n.º 5, das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro.

Mas porque os dois critérios são diametralmente opostos e radicalmente incompatíveis, o legislador quis salvaguardar as avaliações de incapacidade dos contribuintes decididas ao abrigo da lei anterior. E foi por isso que o n.º 2, do artigo 7.º, veio dispor que o novo diploma (com o novo critério) se aplica aos processos (de avaliação de incapacidade) em curso.

Acontece que o Fisco quer, à viva-força, que o novo critério tenha aplicação retroactiva, de forma a ficarem sem efeito as avaliações de incapacidade feitas ao abrigo da lei anterior, para que os contribuintes sejam constringidos a fazer um novo exame médico de acordo com o novo critério legal.

Mas o que importa reter é que essa norma jurídica, na interpretação que dela fazem o Fisco e os tribunais fiscais, é inconstitucional por violar **o princípio da comanção insito no princípio do Estado de Direito, previsto no artigo 2.º da Constituição da República**. Assim, é a **interpretação normativa** que dessa norma faz o Fisco e os tribunais fiscais que agora ponho em causa.

O **princípio da segurança jurídica** implica que o Fisco não possa *venire contra factum proprium* e mudar a sua interpretação da lei, passando a aplicar retroactivamente uma interpretação nova e inesperada, assim eliminando benefícios fiscais já reconhecidos ao contribuinte. Foi isso que o Fisco fez com o recorrente, pois na Circular refere-se claramente ter havido uma revogação expressa da interpretação anterior, o que deu origem a um novo critério de atribuição de deficiência. Mas nem a lei podia impor retroactivamente ao impugnante uma interpretação oposta da lei anterior que atribuiu um benefício fiscal. Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 172/00, publicado na 2.ª Série do DR de 25.10.2000.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei vigente ao tempo da avaliação da incapacidade, e o respectivo critério, sejam revogados retroactivamente por uma lei nova que altere o critério e extinga o benefício fiscal legitimamente concedido ao abrigo do critério anterior. A lei nova que imponha critério novo só pode aplicar-se às avaliações de incapacidade futuras, mas tem de deixar incólumes as avaliações passadas.

O **princípio da confiança jurídica** sai violado se uma lei nova, impondo um critério novo de avaliação da incapacidade, priva um contribuinte do **direito adquirido** a ser considerado deficiente para efeitos de IRS, quando esse contribuinte obteve o reconhecimento do direito ao benefício fiscal por acto da autoridade de saúde competente. Por maioria de razão, esse princípio sai violado quando o direito adquirido do contribuinte for um direito fundamental, como é o caso dos direitos dos cidadãos portadores de deficiência, nos termos do artigo 71.º, da CRP.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei posterior, por meio de um novo critério de avaliação da incapacidade, venha **revogar um acto administrativo** de reconhecimento do direito a um benefício fiscal praticado pela autoridade de saúde competente, o qual, por ser **constitutivo de um direito**, é irrevogável uma vez decorrido o prazo legal para a revogação dos actos administrativos ilegais.

O **princípio da confiança jurídica** implica que tenha de prevalecer sobre o interesse reditício do Estado o interesse do contribuinte deficiente na manutenção dos benefícios fiscais já atribuídos ou reconhecidos, embora de pressuposto ainda não verificado, pelo que a lei nova, mediante um novo critério, não pode desprezar o interesse e a confiança do deficiente na estabilidade do sistema jurídico e na estabilidade das situações criadas ao abrigo da lei antiga. Sobre o **critério da ponderação de interesses**, pode ver-se Prof CASALTA NABAIS, *ob. cit. pág. 421, e acórdão do Tribunal Constitucional n.º 1204/96, publicado na 2.ª Série do DR de 22.1.97.*

Por todas estas razões, a interpretação normativa que implícita e tacitamente o Fisco e os tribunais fiscais fizeram do artigo 7.º, n.º 2.º, e da al. e), do n.º 5, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, previsto no artigo 2.º da CRP, pelo que o acto de liquidação adicional impugnado é nulo e a decisão judicial recorrida errada.

Finalmente, a interpretação normativa feita pelo Fisco e pelos tribunais fiscais, mediante a atribuição de **efeitos retroactivos** às referidas normas jurídicas, gera inconstitucionalidade sucessiva ou superveniente das mesmas, nos termos do artigo 103.º, n.º 3, da CRP (revisão constitucional de 1997), assim como já gerava inconstitucionalidade originária por ser uma retroactividade intolerável, que afectou de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundadas do contribuinte (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 410/95, in 2.ª Série do DR de 16.11.95). «Sustentar o contrário significaria admitir que o Estado pudesse restringir materialmente e com eficácia retroactiva (afrontando, desse modo, as legítimas expectativas dos particulares) o benefício fiscal anteriormente conferido» (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 185/2000, publicado na 2.ª Série do DR de 27.10.2000).

Ora, sendo o artigo 7.º, n.º 2, e a al. e), do n.º 5, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, na aludida **interpretação normativa**, inconstitucionais, deveriam os tribunais fiscais recusar a aplicação dessas normas nessa interpretação, nos termos do artigo 4.º, n.º 5, do ETAF, e declarar nulo o acto de liquidação impugnado.

Em conclusão: o Fisco não tomou em consideração uma decisão da autoridade de saúde competente, que tinha passado a caso decidido ou resolvido, com a força de caso julgado, pelo que o acto de liquidação impugnado, bem como as normas em que se baseou, violam o princípio da confiança, insito no princípio do Estado de Direito (art.º 2.º da CRP). Não compete ao Fisco invalidar os actos administrativos praticados pela autoridade de saúde ou privá-los de eficácia.

*José Joaquim de Almeida Lopes.*

#### **Declaração de voto**

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor - cfr. artigo 7.º - e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais - cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

## Acórdão de 25 de Junho de 2003.

### Assunto:

*IRS. Deficiência. Benefício fiscal. Disfunção residual. Princípio da legalidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — O DL n.º 202/96, de 23/10, introduziu um novo regime na avaliação da incapacidade para efeito de acesso a benefícios fiscais.*
- II — Este diploma passou a dar relevância à disfunção funcional, ou seja, a uma disfunção residual após a aplicação dos respectivos meios de correcção.*
- III — Assim, a partir da sua entrada em vigor, o coeficiente de incapacidade deve corresponder a essa disfunção.*
- IV — A actividade da Administração Fiscal está subordinada ao princípio da legalidade, pelo que deve ela pautar a sua actividade de acordo com as leis contemporâneas da decisão.*

Recurso nº 459/02. Recorrente: Fazenda Pública. Recorridos: Carlos Alberto Castro de Lemos e Ana Maria Martins Machado. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Inconformada com o acórdão do TCA que, concedendo provimento a um recurso interposto pelos impugnantes (Carlos Alberto Castro de Lemos e Ana Maria Martins Machado), revogou a sentença recorrida e julgou procedente a impugnação, a **Fazenda Pública** trouxe recurso para este Supremo Tribunal, alegando oposição de acórdãos.

Foi julgada verificada a oposição de acórdãos.

Sobre a questão de fundo, a Fazenda Pública apresentou as pertinentes alegações, apresentado conclusões nas quais defende, em síntese, a aplicação do DL 202/96, de 23/10.

O MP teve vista nos autos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Tendo em conta que não vem controvertida a matéria de facto fixada no tribunal recorrido, e não haver lugar à sua alteração, dá-se a mesma como assente por remissão - art.ºs 713º n.º 6, 726º, n.º 749º n.º e 762º n.º, 1, do CPC.

3 - Está em causa o IRS de 1996 (e o eventual benefício fiscal por força de uma incapacidade, de determinado grau, por hipovisão).

Estamos assim já em plena vigência do DL 202/96, de 23/10.

Ora, como se escreveu no Acórdão deste STA de 17/05/00, cuja doutrina seguiremos de muito perto, por merecer a nossa inteira concordância, o dito diploma veio estabelecer um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência, para efeito de acesso das mesmas às medidas e benefícios previstos na lei, com normas próprias para tal avaliação e diferentes das anteriores. Reconhece-se, de acordo com o respectivo preâmbulo, a necessidade tanto de explicitar a competência para avaliação de tal incapacidade, com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da

anterior TNI, tornando-se pois necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

Nos termos desta TNI só releva agora a “disfunção residual”, pelo que o coeficiente de incapacidade deve ser encontrado apenas após a aplicação dos respectivos meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - n.º 5, al. e).

Exigência que não constava da lei anterior (Lei n.º 9/89, de 2/5) nem da TNI aprovada pelo dito DL 341/93, cujas Instruções Gerais dispunham - n.º 5, al. c) - que, quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderia 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 %.

Ora, o atestado apresentado pelos impugnantes foi emitido em função da TNI vigente à data, ou seja, antes da vigência do DL n.º 202/96, já que então vigorava ainda o DL n.º 341/93, de 30/09.

Porém, a exigência da Administração em exigir a apresentação de um novo atestado, ao abrigo do disposto no dito DL n.º 202/96, tem cobertura legal, já que estamos perante o IRS de 1996.

É certo que o atestado apresentado pelos impugnantes certifica um acto constitutivo de direitos, como atributivo de um direito subjectivo a um benefício fiscal.

Mas só na medida do respectivo conteúdo, ou seja, sem ter em conta a possibilidade integral - sem redução - da redução da incapacidade.

Trata-se, por outro lado, de um acto de efeitos permanentes ou duradouros pelo que a sua relevância teria naturalmente um fim com a alteração da lei: só a aplicação retroactiva desta -o que não é o caso - afectaria tal direito constituído na esfera jurídica dos impugnantes.

Acresce que a questão não é a de impugnação do acto da ARS pela AF - que não era possível face ao princípio da unicidade da administração - mas da sua validade face à lei nova.

Refira-se finalmente que não foram postos em causa princípios constitucionais, como o da legalidade, da confiança, e da segurança jurídica dos contribuintes, já que estes não podem legitimamente esperar que as leis se mantenham imutáveis. Ao invés, hão-de perspectivar a sua alteração face às novas situações da vida real que as leis procuram regular, de acordo até com o progresso da ciência e a sua incapacidade efectivamente real (que não apenas virtual).

Dir-se-á agora que não se está perante uma exigência da Administração Fiscal decorrente de uma circular. A circular concretiza isso sim o comando legal.

Nem se diga que a Administração Fiscal pôs em causa o documento emitido pela autoridade administrativa competente.

Não. O atestado não está em causa. O que se pretende é um novo atestado, a emitir, de acordo com as novas regras legais. Exigência compatível com o normal desempenho de funções da AF.

E esta não exige novas obrigações aos impugnantes. Antes, exige um atestado que se adequa às novas exigências da lei.

Que, como sabemos, deixa de atender à disfunção natural, mas, aproveitando as novas conquistas da ciência, se circunscreve à disfunção residual, ou seja, aquela disfunção final, já após a respectiva correcção.

A AF não exorbitou das suas funções, dando antes cumprimento escrupuloso às novas normas legais.



É certo que a exigência do atestado será, ao que parece, anterior à vigência do referido Decreto-Lei, não tendo sido tal exigência renovada para o ano de 1996. Mas, na vigência do dito Decreto-Lei, e para poder usufruir do benefício fiscal, necessário seria apresentar um atestado com as aludidas características, o que os impugnantes não fizeram. Digamos que a AF se antecipou à lei. Ou seja: a exigência da administração, vertida em circular, acabou por ter consagração legislativa.

Daí que proceda a pretensão da FP.

A decisão recorrida não pode pois manter-se.

4 - Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido, ficando a valer a sentença da 1.ª Instância, que julgou improcedente a impugnação, mantendo-se assim a liquidação impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Junho de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Mendes Pimentel* — *António Pimpão* — *Almeida Lopes* (vencido nos termos do voto anexo) — *Alfredo Madureira* (vencido, conforme declaração junta) — *Fonseca Limão* — *Vitor Meira* — *Baeta Queiroz* — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

#### Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor - cfr. art.º 7.º - e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais - cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305. — *Alfredo Madureira*.

#### VOTO DE VENCIDO

##### DA INCONSTITUCIONALIDADE DA CIRCULAR Nº 1/96, DA DGCI

Os tribunais fiscais estão a ficar “entupidos” com este tipo de litígios entre o Fisco e os contribuintes, sendo certo que estes não têm qualquer tipo de culpa por tudo o que se está a passar.

Tudo começou com uma decisão da autoridade de saúde, circulada por todos os delegados de saúde do país, nos termos da qual a deficiência oftalmológica hipovisão avalia-se sem óculos e não com eles. Decisão infeliz e que induziu em erro milhares de contribuintes que obtiveram o estatuto de deficiente sem que a decisão de avaliação

da sua incapacidade fosse revogada dentro do prazo legal de um ano, pelo que passou a caso decidido ou resolvido.

Quando a autoridade de saúde reparou no erro em que tinha incorrido, alterou o critério interpretativo da lei, mas não revogou as suas decisões anteriores, pelo que elas mantiveram-se de pé.

Quem quis corrigir os casos passados foi o Fisco, o qual, em vez de promover uma lei fiscal da Assembleia da República que solucionasse o problema, resolveu fazer uma “lei fiscal” por meio da Circular n.º 1/96, da DGCI, impondo aos contribuintes um dever fiscal acessório de se submeterem a novo exame médico pela autoridade de saúde e apresentarem ao Fisco o correspondente atestado médico.

O legislador tratou do assunto no Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, mas não quis resolver os casos passados, preocupando-se apenas com os casos pendentes e futuros.

Mas o que não quis fazer o legislador foi feito pela Administração Fiscal, que passou a considerar a Circular n.º 1/96 como lei geral do país em matéria tributária, impondo aos contribuintes regras de conduta ou padrões de comportamento. Mas o pior é que os tribunais fiscais, chamados a dirimir os litígios, passaram a considerar essa Circular como critério de decisão judicial e a considerar o comportamento da Administração como perfeitamente conforme à lei, como se o Fisco pudesse fazer leis em matéria fiscal. É com esta corrente jurisprudencial que não concordo, pois nem a Administração pode fazer leis nem os tribunais estão dispensados do dever de obediência à lei, ainda que ela lhes pareça injusta (artigo 8.º, n.º 2, do Código Civil). Se a lei for clamorosamente injusta, devem os tribunais fiscais recusar a sua aplicação com base em inconstitucionalidade, mas esta recusa e este fundamento têm de ser expressos nas decisões judiciais para possibilitar o recurso obrigatório para o Tribunal Constitucional.

Como se vê pela fundamentação do acto de liquidação, o procedimento que o Fisco instaurou contra o recorrente não resultou da lei, mas da publicação da Circular n.º 1/96, de 31 de Janeiro de 1996, assinada pelo Director-Geral dos Impostos.

Nessa Circular, depois de se dizer que a Direcção Geral de Saúde tinha corrigido e clarificado o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente a interpretação anterior da lei, indicou-se o novo critério de interpretação da mesma e prescreveu-se a seguinte obrigação ou dever acessório - verdadeira regra de comportamento para os contribuintes e critério de decisão para o Fisco:

*1 - Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica hipovisão susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60 %, que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa da liquidação nos termos da Circular n.º 15/92, de 14 de Setembro, deverão obter, junto das autoridades de saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.*

*2 - O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 01 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995.*

Foi em cumprimento expreso desta Circular que o Fisco determinou ao recorrente para apresentar novo atestado médico segundo o novo critério interpretativo da lei, sob pena de alteração da matéria colectável e correspondente liquidação adicional.

Nos termos do artigo 204.º da Constituição da República, nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar **normas inconstitucionais**, pelo que importa indagar se esta Circular n.º 1/96, da DGCI, constituiu, ou não, *na prática*, uma **norma em sentido funcional**.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que normas em sentido funcional são todas aquelas que contêm regras de conduta ou comportamento para os cidadãos e Administração ou critérios de decisão para as autoridades públicas (acórdãos 26/85, 80/86, 150/86, 168/88, 255/92, 152/93).

As circulares, em geral, são regulamentos internos que apenas vinculam os funcionários de certa hierarquia, acarretando responsabilidade disciplinar para os funcionários que as violarem. Deste modo, são regras de comportamento para os funcionários, providas de coerção, e são critérios de decisão para o superior hierárquico que aplica as sanções disciplinares.

No sentido de que as **circulares** são **regulamentos internos**, pode ver-se a opinião do Prof AFONSO QUEIRÓ, in *Teoria dos Regulamentos, Revista de Direito e de Assuntos Sociais, Ano XXVII, pág. 5*.

No sentido de que as circulares, em geral, têm a qualidade de **normas jurídicas** por conterem comandos que se dirigem a uma generalidade de pessoas e que lhes impõem uma determinada conduta, pode ver-se o parecer n.º 62/96, da Procuradoria-Geral da República, publicado na 2ª Série do *Diário da República*, de 24.10.98, a pág. 14 964.

No sentido de que as circulares são diplomas de carácter genérico que se dirigem a toda uma classe de funcionários e que reclamam deles a sua aplicação, sendo susceptíveis de recurso contencioso pelos particulares depois de ter havido uma lesão efectiva dos seus direitos, pode ver-se o artigo do Dr. LUIZ COSTA DA CUNHA VALENTE *A Ordem de Serviço*, publicado no *Boletim da Faculdade de Direito (Suplemento)*, 1940, págs. 142 e 143.

Vem-se entendendo que as circulares têm apenas eficácia interna, não interferindo na esfera jurídica dos particulares nem vinculando os tribunais, mas a Procuradoria-Geral da República, no parecer aludido, admite que as circulares interpretativas podem acabar por produzir indirectamente efeitos jurídicos externos sobre os particulares através da actuação dos seus destinatários hierarquicamente vinculados a aplicá-las (cfr. pág. 14 965 do DR, 2.ª Série, de 24.10.98).

Também o Prof AFONSO QUEIRÓ alude à existência dentro dos regulamentos internos de verdadeiros “regulamentos jurídicos”, contendo preceitos jurídicos dirigidos aos cidadãos, criando “normas jurídicas” e não meras normas administrativas, como é o caso das normas de processo administrativo (cfr. *ob. cit. págs. 6, 7 e 8*).

Seja como for no plano teórico, o certo é que, **na prática**, o Fisco deu eficácia externa à Circular n.º 1/96, impondo, com base nela, ao contribuinte uma regra de conduta ou de comportamento e prescrevendo para as autoridades fiscais um critério de decisão.

Mas ainda que assim não fosse para as circulares em geral, sempre é certo que as circulares em matéria fiscal têm um regime jurídico que as torna, inquestionavelmente, verdadeiras normas jurídicas, com eficácia externa para os contribuintes.

De facto, nos termos do artigo 59.º, n.º 3, al. b), da Lei Geral Tributária, a colaboração da administração tributária com os *contribuintes* compreende a **publicação**, no prazo de seis meses, das **orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias**, o que só pode significar que dessa colaboração resulta uma vinculação das pessoas que colaboram, Fisco por um lado e contribuintes por outro. Só assim faz sentido a **publicação** dessas orientações.

Por outro lado, de acordo com o disposto no artigo 68.º n.º 4, al. b), da Lei Geral Tributária, a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instruções de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do facto tributário. Este preceito só pode ter o sentido de dotar a vinculatividade às circulares de natureza fiscal de uma particular força, semelhante à da vinculação à lei, o que faz com que as circulares tenham, aos olhos da LGT, a força de **verdadeiras normas jurídicas**.

Finalmente, nos termos do artigo 68.º, n.º 5, da LGT, não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa fé da lei os actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela administração tributária. Isto só quer dizer que podem ser invocados perante os contribuintes os actos administrativos decorrentes de circulares, o que significa que estas têm eficácia externa a ponto de poderem prejudicar os contribuintes. Ainda de acordo com o artigo 43.º, n.º 2, da LGT, o contribuinte, se seguir as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas, pode invocar essas orientações em seu favor (mesmo em juízo).

Ora, em face destes dados doutrinários e legais, dúvidas não nos restam de que a Circular n.º 1/96, da DGCI, constitui um regulamento com eficácia externa, lesivo do contribuinte, por lhe impor uma regra de comportamento ou de conduta, com a qual ele não concorda por ser desconforme com a lei e o direito. Por isso, estamos em face de uma **norma em sentido funcional**, que deve ser desaplicada pelos tribunais nos pleitos que a eles chegarem, se for havida por inconstitucional. É o que se vai demonstrar.

Nos termos do artigo 165.º, n.º 1, al. i), da Constituição da República, é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que esta reserva de lei abrange a determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes, a que se refere o artigo 103.º, n.º 2, da CRP, bem como as regras sobre liquidação e cobrança, a que se refere o n.º 3 do mesmo preceito constitucional.

Daí que exista reserva de lei sobre tudo o que diz respeito aos benefícios fiscais, às garantias dos contribuintes e à liquidação de impostos.

Incluem-se nas garantias dos contribuintes as “garantias gerais relativas ao procedimento e acto tributário” (cfr. Prof CASALTA NABAI, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 367).

Pois bem, a Circular n.º 1/96, da DGCI, cuja doutrina esteve na base da liquidação adicional impugnada, ao impor uma obrigação acessória ao recorrente - mandou-lhe fazer um novo exame médico junto da autoridade de saúde e obter o correspondente atestado com-

provativo da incapacidade à luz de um novo critério interpretativo da lei - mexeu nas garantias constitucionais de procedimento tributário, impondo obrigações acessórias e novas regras de procedimento (cfr. artigo 8.º, n.º 2, als. c) e e) da LGT).

Por outro lado, essa Circular n.º 1/96 alterou as condições legais para a obtenção de benefícios fiscais, dificultando a sua obtenção e pondo em causa actos de reconhecimento dos benefícios fiscais anteriormente concedidos, actos esses praticados pelas autoridades de saúde.

Acontece que o Director-Geral dos Impostos não tem competência para, por meio de circular de eficácia externa, tratar de matérias incluídas na reserva de lei fiscal, pelo que usurpou os poderes fiscais da Assembleia da República, sendo essa Circular n.º 1/96 organicamente inconstitucional, por violação do disposto no artigo 165.º, n.º 1, al. i), da CRP, interpretado no artigo 8.º, n.º 2, als. c) e e) da LGT.

A Circular n.º 1/96 é ainda formalmente inconstitucional pois trata de matéria fiscal por meio de um regulamento, quando a única forma legal de tratar essa matéria é por meio de lei ou decreto-lei autorizado, nos termos do artigo 103.º, n.º 2, da CRP.

Mas, sendo um regulamento com eficácia externa, então a Circular n.º 1/96, da DGCI, devia indicar expressamente a lei (de saúde pública) que visava regulamentar ou que definia a competência objectiva e subjectiva para a sua emissão. Ao ter omitido este dever imposto pelo artigo 112.º, n.º 8, da CRP, a referida circular incorreu em inconstitucionalidade formal.

A referida Circular n.º 1/96, da DGCI, veio regular, com eficácia retroactiva, as situações de incapacidade física anteriormente decididas pelas autoridades de saúde, dando sem efeito os correspondentes atestados e exigindo novos atestados médicos passados de conformidade com o novo critério. Ora, esta retroactividade da Circular era manifestamente imprevisível, é arbitrária e intolerável, afectando de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos contribuintes que tinham adquirido o direito ao benefício fiscal, pelo que viola o princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de Direito (artigo 2.º da CRP) e é supervenientemente inconstitucional por violar o princípio da não retroactividade das leis fiscais (artigo 103.º, n.º 3, da CRP).

Repare-se que a lei ordinária veio concretizar a reserva de lei fiscal no artigo 8.º da Lei Geral Tributária, nela abrangendo a definição das obrigações acessórias e as regras de procedimento tributário [n.º 2, als. c) e e)], pelo que a Circular n.º 1/96 violou o princípio da legalidade tributária.

Em conclusão: o acto de liquidação impugnado, porque decorrente de uma circular inconstitucional e ilegal, está ferido de invalidade.

#### **INCONSTITUCIONALIDADE NORMATIVA DO DECRETO-LEI N.º 202/96, DE 23 DE OUTUBRO.**

O Fisco invocou o Decreto-Lei n.º 202/96, bem sabendo que o seu art. 7.º, n.º 2, impede a aplicação retroactiva do novo critério às avaliações de incapacidade apuradas definitivamente ao abrigo da legislação anterior, pois esse novo critério somente se aplicava para o futuro e ainda aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que não era manifestamente o caso do recorrente.

O novo critério de atribuição do grau de deficiência consta da al. e), do n.º 5, do Anexo I, a que se refere o artigo 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 202/96, o qual prescreve o seguinte:

*“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 deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução de coeficientes previstos na Tabela”.*

Trata-se de um critério de avaliação da deficiência diametralmente oposto ao que constava da alínea c), do n.º 5, das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro.

Mas porque os dois critérios são diametralmente opostos e radicalmente incompatíveis, o legislador quis salvaguardar as avaliações de incapacidade dos contribuintes decididas ao abrigo da lei anterior. E foi por isso que o n.º 2, do artigo 7.º, veio dispor que o novo diploma (com o novo critério) se aplica aos processos (de avaliação de incapacidade) em curso.

Acontece que o Fisco quer, à viva-força, que o novo critério tenha aplicação retroactiva, de forma a ficarem sem efeito as avaliações de incapacidade feitas ao abrigo da lei anterior, para que os contribuintes sejam constrangidos a fazer um novo exame médico de acordo com o novo critério legal.

Mas o que importa reter é que essa norma jurídica, na interpretação que dela fazem o Fisco e os tribunais fiscais, é inconstitucional por violar o princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de Direito, previsto no artigo 2.º da Constituição da República. Assim, é a interpretação normativa que dessa norma faz o Fisco e os tribunais fiscais que agora ponho em causa.

O **princípio da segurança jurídica** implica que o Fisco não possa *venire contra factum proprium* e mudar a sua interpretação da lei, passando a aplicar retroactivamente uma interpretação nova e inesperada, assim eliminando benefícios fiscais já reconhecidos ao contribuinte. Foi isso que o Fisco fez com o recorrente, pois na Circular refere-se claramente ter havido uma revogação expressa da interpretação anterior, o que deu origem a um novo critério de atribuição de deficiência. Mas nem a lei podia impor retroactivamente ao impugnante uma interpretação oposta da lei anterior que atribuiu um benefício fiscal. Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 172/00, publicado na 2.ª Série do DR de 25.10.2000.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei vigente ao tempo da avaliação da incapacidade, e o respectivo critério, sejam revogados retroactivamente por uma lei nova que altere o critério e extinga o benefício fiscal legitimamente concedido ao abrigo do critério anterior. A lei nova que imponha critério novo só pode aplicar-se às avaliações de incapacidade futuras, mas tem de deixar incólumes as avaliações passadas.

O **princípio da confiança jurídica** sai violado se uma lei nova, impondo um critério novo de avaliação da incapacidade, priva um contribuinte do *direito adquirido* a ser considerado deficiente para efeitos de IRS, quando esse contribuinte obteve o reconhecimento do direito ao benefício fiscal por acto da autoridade de saúde competente. Por maioria de razão, esse princípio sai violado quando o direito adquirido do contribuinte for um direito fundamental, como é o caso dos direitos dos cidadãos portadores de deficiência, nos termos do artigo 71.º, da CRP.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei posterior, por meio de um novo critério de avaliação da incapacidade, venha *revogar um acto administrativo* de reconhecimento do direito a um benefício fiscal praticado pela autoridade de saúde competente, o qual, por ser *constitutivo de um direito*, é irrevogável uma vez decorrido o prazo legal para a revogação dos actos administrativos ilegais.

O **princípio da confiança jurídica** implica que tenha de prevalecer sobre o interesse reditício do Estado o interesse do contribuinte deficiente na manutenção dos benefícios fiscais já atribuídos ou reconhecidos, embora de pressuposto ainda não verificado, pelo que a lei nova, mediante um novo critério, não pode desprezar o interesse e a confiança do deficiente na estabilidade do sistema jurídico e na estabilidade das situações criadas ao abrigo da lei antiga. Sobre o *critério da ponderação de interesses*, pode ver-se Prof CASALTA NABAI, *ob. cit. pág. 421, e acórdão do Tribunal Constitucional n.º 1204/96, publicado na 2ª Série do DR de 22.1.97.*

Por todas estas razões, a interpretação normativa que implícita e tacitamente o Fisco e os tribunais fiscais fizeram do artigo 7.º, n.º 2, e da al. e), do n.º 5, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, previsto no artigo 2.º da CRP, pelo que o acto de liquidação adicional impugnado é nulo e a decisão judicial recorrida errada.

Finalmente, a interpretação normativa feita pelo Fisco e pelos tribunais fiscais, mediante a atribuição de **efeitos retroactivos** às referidas normas jurídicas, gera inconstitucionalidade sucessiva ou superveniente das mesmas, nos termos do artigo 103.º, n.º 3, da CRP (revisão constitucional de 1997), assim como já gerava inconstitucionalidade originária por ser uma retroactividade intolerável, que afectou de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundadas do contribuinte (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 410/95, in 2.ª Série do DR de 16.11.95). "Sustentar o contrário significaria admitir que o Estado pudesse restringir materialmente e com eficácia retroactiva (afrontando, desse modo, as legítimas expectativas dos particulares) o benefício fiscal anteriormente conferido" (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 185/2000, publicado na 2.ª Série do DR de 27.10.2000).

Ora, sendo o artigo 7.º, n.º 2, e a al. e), do n.º 5, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, na aludida **interpretação normativa**, inconstitucionais, deveriam os tribunais fiscais recusar a aplicação dessas normas nessa interpretação, nos termos do artigo 4.º, n.º 5, do ETAF, e declarar nulo o acto de liquidação impugnado.

Em conclusão: o Fisco não tomou em consideração uma decisão da autoridade de saúde competente, que tinha passado a caso decidido ou resolvido, com a força de caso julgado, pelo que o acto de liquidação impugnado, bem como as normas em que se baseou, violam o princípio da confiança, insito no princípio do Estado de Direito (artigo 2.º da CRP). Não compete ao Fisco invalidar os actos administrativos praticados pela autoridade de saúde ou privá-los de eficácia.

*José Joaquim Almeida Lopes.*

## Acórdão de 25 de Junho de 2003.

### Assunto:

*IRS. Deficiência. Benefício fiscal. Disfunção residual. Princípio da legalidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — O DL n.º 202/96, de 23/10, introduziu um novo regime na avaliação da incapacidade para efeito de acesso a benefícios fiscais.*

*II — Este diploma passou a dar relevância à disfunção funcional, ou seja, a uma disfunção residual após a aplicação dos respectivos meios de correcção.*

*III — Assim, a partir da sua entrada em vigor, o coeficiente de incapacidade deve corresponder a essa disfunção.*

*IV — A actividade da Administração Fiscal está subordinada ao princípio da legalidade, pelo que deve ela pautar a sua actividade de acordo com as leis contemporâneas da decisão.*

Recurso n.º 461/02. Recorrente: Maria de Fátima Rocha Rodrigues. Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Inconformada com o acórdão do TCA que lhe negou provimento a um recurso por si interposto de sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo, a impugnante **Maria de Fátima Rocha Rodrigues** trouxe recurso para este Supremo Tribunal, alegando oposição de acórdãos.

Foi julgada verificada a oposição de acórdãos.

Sobre a questão de fundo, apresentou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1 - O, aliás, douto acórdão recorrido julgou a impugnação da liquidação de IRS 1996 improcedente, confirmando a decisão de primeira instância, do Tribunal Tributário de Viana do Castelo.

2 - Com base essencialmente no facto de o D.L. 202/96, de 23/10 ter entrado em vigor no dia 30/11/96.

3 - O art. 14.º, n.º 7 do CIRS estatui que os benefícios fiscais têm de reportar-se à situação pessoal verificada em 31/12 de cada ano.

4 - Nos presentes autos, a prova exigida por lei para gozo do respectivo benefício fiscal deve ter em conta a data de 31/12, quando já estava em vigor o D.L. 202/96.

5 - Em sentido oposto foram proferidos vários acórdãos, nomeadamente os acórdãos proferidos pelo S.T.A nos processos 24533, 24492 e 25075.

6 - Estes acórdãos consideraram a revisão do acto de liquidação de IRS de 1996 ilegal.

7 - Argumentando, no essencial, que o D.L. n.º 202/96 veio regular uma lacuna legal.

8 - Sendo certo que antes da sua entrada em vigor não havia qualquer norma que atribuisse aos actos da verificação de incapacidades a natureza de actos constitutivos.

9 - No domínio da vigência do art. 94.º, alínea a) do C.P.T. a revisão oficiosa dos actos tributários não pode ter lugar por alteração dos critérios da determinação das incapacidades para efeitos de IRS.

10 - O Acórdão do S. T.A proferido no processo n.º 24816 fundamenta a ilegalidade da liquidação adicional do IRS/96 noutros argumentos em total oposição com o acórdão recorrido.

11 - Defende este acórdão que o n.º 2 do art. 7.º do D.L estatui a sua aplicação apenas aos processos de avaliação pendentes e não de liquidação de imposto, como parece defender o acórdão recorrido.

12 - A controvérsia restringe-se à questão: pode a AF exigir aos contribuintes, nos presentes autos à recorrente, para efeitos de benefícios Fiscais do ano de 1996, atestado médico emitido de acordo com os novos critérios do D.L 202/96?

13 - Se no acórdão recorrido a resposta a esta questão é afirmativa, nos acórdãos supra citados, com particular destaque para o proferido no processo 24816, a resposta à mesma questão é negativa.

14 - E tudo se reconduz a saber o que são processos em curso para efeitos do disposto no artigo 7.º n.º 2 do DL 202/96 em referência.

15 - São os processos de avaliação da incapacidade como se defende no acórdão proferido no proc. 24816 ou os processos de liquidação do imposto como parecer ter sido o entendimento do acórdão recorrido.

16 - A resposta terá que ser necessariamente a perfilhada pelo citado acórdão proferido no proc. 24816.

17 - Sendo certo que à data da entrada em vigor do D.L. 202/96, já havia nascido na esfera jurídica do recorrente o direito ao benefício fiscal.

18 - Assim, o estatui também o art. 12.º, n.º 2 do Cód. Civil.

19 - Assim, a partir do momento em que ocorreu a perícia, ficou determinado na ordem jurídica que a recorrente era portadora da incapacidade fiscalmente relevante, constitutiva do direito no benefício fiscal para o ano de 1996.

20 - Já havia nascido na sua esfera jurídica o direito ao benefício fiscal.

21 - Pelo exposto, o duto acórdão recorrido para além de estar em oposição com a jurisprudência dominante, concretamente com o acórdão proferido pelo S. T.A no processo 24816, viola o disposto no art. 7.º, do D.L 202/96 de 23/10, o disposto no art. 12.º do C.C., o art. 14.º, n.7 e 80 do CIRIS, o artigo 44.º do EBF e finalmente o disposto no art. 103 da C.R.P.

22 - De resto, o art. 7.º, n.º 2, do D.L n.º 202/96 de 23/10, interpretado no sentido de ser aplicado a quem já lhe havia sido atribuído benefício fiscal, ou seja, retroactivamente é inconstitucional.

O EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Tendo em conta que não vem controvertida a matéria de facto fixada no tribunal recorrido, e não haver lugar à sua alteração, dá-se a mesma como assente por remissão - art.ºs. 713.º, 6, 726.º, 749.º e 762.º, 1, do CPC.

3 - Está em causa o IRS de 1996 (e o eventual benefício fiscal por força de uma incapacidade, de determinado grau, por hipovisão).

Estamos assim já em plena vigência do DL 202/96, de 23/10.

Ora, como se escreveu no Acórdão deste STA de 17/05/00, cuja doutrina seguiremos de muito perto, por merecer a nossa inteira concordância, o dito diploma veio estabelecer um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência, para efeito de acesso das mesmas às medidas e benefícios previstos na lei, com normas próprias para tal avaliação e diferentes das anteriores. Reconhece-se, de acordo com o respectivo preâmbulo, a necessidade tanto de explicitar a competência para avaliação de tal incapacidade, com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI, tornando-se pois necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

Nos termos desta TNI só releva agora a «disfunção residual», pelo que o coeficiente de incapacidade deve ser encontrado apenas após a aplicação dos respectivos meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - n.º 5, al. e).

Exigência que não constava da lei anterior (Lei n.º 9/89, de 2/5) nem da TNI aprovada pelo dito DL 341/93, cujas Instruções Gerais dispunham - n.º 5, al. c) - que, quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderia 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 %.

Ora, o atestado apresentado pela impugnante foi emitido em função da TNI vigente à data, ou seja, antes da vigência do DL n.º 202/96, já que então vigorava ainda o DL n.º 341/93, de 30/09.

Porém, a exigência da Administração em exigir a apresentação de um novo atestado, ao abrigo do disposto no dito DL n.º 202/96, tem cobertura legal, já que estamos perante o IRS de 1996.

É certo que o atestado apresentado pela impugnante certifica um acto constitutivo de direitos, como atributivo de um direito subjectivo a um benefício fiscal.

Mas só na medida do respectivo conteúdo, ou seja, sem ter em conta a possibilidade integral - sem redução - da redução da incapacidade.

Trata-se, por outro lado, de um acto de efeitos permanentes ou duradouros pelo que a sua relevância teria naturalmente um fim com a alteração da lei: só a aplicação retroactiva desta - o que não é o caso, diferentemente do que sustenta a recorrente - afectaria tal direito constituído na esfera jurídica da impugnante.

Acresce que a questão não é a de impugnação do acto da ARS pela AF - que não era possível face ao princípio da unicidade da administração - mas da sua validade face à lei nova.

Refira-se finalmente que não foram postos em causa princípios constitucionais, como o da legalidade, da confiança, e da segurança jurídica dos contribuintes, já que estes não podem legitimamente esperar que as leis se mantenham imutáveis. Ao invés, não-de perspetivar a sua alteração face às novas situações da vida real que as leis procuram regular, de acordo até com o progresso da ciência e a sua incapacidade efectivamente real (que não apenas virtual).

Dir-se-á agora que não se está perante uma exigência da Administração Fiscal decorrente de uma circular. A circular concretiza isso sim o comando legal.

Nem se diga que a Administração Fiscal pôs em causa o documento emitido pela autoridade administrativa competente.

Não. O atestado não está em causa. O que se pretende é um novo atestado, a emitir, de acordo com as novas regras legais. Exigência compatível com o normal desempenho de funções da AF.

E esta não exige novas obrigações ao impugnante. Antes, exige um atestado que se adequa às novas exigências da lei.

Que, como sabemos, deixa de atender à disfunção natural, mas, aproveitando as novas conquistas da ciência, se circunscreve à disfunção residual, ou seja, aquela disfunção final, já após a respectiva correcção.

A AF não exorbitou das suas funções, dando antes cumprimento escrupuloso às novas normas legais.

É certo que a exigência do atestado será, ao que parece, anterior à vigência do referido Dec.-Lei, não tendo sido tal exigência renovada para o ano de 1996. Mas, na vigência do dito Dec.-Lei, e para poder usufruir do benefício fiscal, necessário seria apresentar um atestado com as aludidas características, o que os impugnantes não fizeram. Digamos que a AF se antecipou à lei. Ou seja: a exigência da administração, vertida em circular, acabou por ter consagração legislativa.

Daí que improceda a pretensão da recorrente.

A decisão recorrida não merece pois censura.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 300 e a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 25 de Junho de 2003. — *João Plácido Fonseca Limão* (Relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *João Plácido Fonseca Limão* — *António José Pimpão* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Vitor Manuel Marques Meira* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido — voto junto) — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* (vencido, conforme declaração junta) — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz*.

#### VOTO DE VENCIDO

##### DA INCONSTITUCIONALIDADE DA CIRCULAR N.º 1/96, DA D.G.C.I.

Os tribunais fiscais estão a ficar «entupidos» com este tipo de litígios entre o Fisco e os contribuintes, sendo certo que estes não têm qualquer tipo de culpa por tudo o que se está a passar.

Tudo começou com uma decisão da autoridade de saúde, circulada por todos os delegados de saúde do país, nos termos da qual a deficiência oftalmológica hipovisão avalia-se sem óculos e não com eles. Decisão infeliz e que induziu em erro milhares de contribuintes que obtiveram o estatuto de deficiente sem que a decisão de avaliação da sua incapacidade fosse revogada dentro do prazo legal de um ano, pelo que passou a caso decidido ou resolvido.

Quando a autoridade de saúde reparou no erro em que tinha incorrido, alterou o critério interpretativo da lei, mas não revogou as suas decisões anteriores, pelo que elas mantiveram-se de pé.

Quem quis corrigir os casos passados foi o Fisco, o qual, em vez de promover uma lei fiscal da Assembleia da República que solucionasse o problema, resolveu fazer uma «lei fiscal» por meio da Circular n.º 1/96, da DGCI, impondo aos contribuintes um dever fiscal acessório de se submeterem a novo exame médico pela autoridade de saúde e apresentarem ao Fisco o correspondente atestado médico.

O legislador tratou do assunto no Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, mas não quis resolver os casos passados, preocupando-se apenas com os casos pendentes e futuros.

Mas o que não quis fazer o legislador foi feito pela Administração Fiscal, que passou a considerar a Circular n.º 1/96 como lei geral do país em matéria tributária, impondo aos contribuintes regras de conduta ou padrões de comportamento. Mas o pior é que os tribunais fiscais, chamados a dirimir os litígios, passaram a considerar essa Circular como critério de decisão judicial e a considerar o comportamento da Administração como perfeitamente conforme à lei, como se o Fisco pudesse fazer leis em matéria fiscal. É com esta corrente jurisprudencial que não concordo, pois nem a Administração pode fazer leis nem os tribunais estão dispensados do dever de obediência à lei, ainda que ela lhes pareça injusta (art.º 8.º, n.º 2, do Código Civil). Se a lei for clamorosamente injusta, devem os tribunais fiscais recusar a sua aplicação com base em inconstitucionalidade, mas esta recusa e este fundamento têm de ser expressos nas decisões judiciais para possibilitar o recurso obrigatório para o Tribunal Constitucional.

Como se vê pela fundamentação do acto de liquidação, o procedimento que o Fisco instaurou contra o recorrente não resultou da lei, mas da publicação da Circular n.º 1/96, de 31 de Janeiro de 1996, assinada pelo Director-Geral dos Impostos.

Nessa Circular, depois de se dizer que a Direcção Geral de Saúde tinha corrigido e clarificado o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente a interpretação anterior da lei, indicou-se o novo critério de interpretação da mesma e prescreveu-se a seguinte obrigação ou dever acessório - verdadeira regra de comportamento para os contribuintes e critério de decisão para o Fisco:

*1 - Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica hipovisão susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60 %, que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa da liquidação nos termos da Circular n.º 15/92, de 14 de Setembro, deverão obter, junto das autoridades de saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.*

*2 - O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 1 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995.*

Foi em cumprimento expresso desta Circular que o Fisco determinou ao recorrente para apresentar novo atestado médico segundo o novo critério interpretativo da lei, sob pena de alteração da matéria colectável e correspondente liquidação adicional.

Nos termos do art.º 204.º da Constituição da República, nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas inconstitucionais, pelo que importa indagar se esta Circular n.º 1/96, da DGCI, constituiu, ou não, *na prática*, uma **norma em sentido funcional**.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que normas em sentido funcional são todas aquelas que contêm regras de conduta ou comportamento para os cidadãos e Administração ou critérios de decisão para as autoridades públicas (acórdãos 26/85, 80/86, 150/86, 168/88, 255/92, 152/93).

As circulares, em geral, são regulamentos internos que apenas vinculam os funcionários de certa hierarquia, acarretando responsabilidade disciplinar para os funcionários que as violarem. Deste modo, são regras de comportamento para os funcionários, providas de coerção, e são critérios de decisão para o superior hierárquico que aplica as sanções disciplinares.

No sentido de que as **circulares** são **regulamentos internos**, pode ver-se a opinião do Prof. Afonso Queiró, in *Teoria dos Regulamentos, Revista de Direito e de Assuntos Sociais, Ano XXVII, pág. 5*.

No sentido de que as circulares, em geral, têm a qualidade de **normas jurídicas** por conterem comandos que se dirigem a uma generalidade de pessoas e que lhes impõem uma determinada conduta, pode ver-se o parecer n.º 62/96, da Procuradoria-Geral da República, publicado na 2.ª *Série do Diário da República, de 24.10.98, a pág. 14 964*.

No sentido de que as circulares são diplomas de carácter genérico que se dirigem a toda uma classe de funcionários e que reclamam deles a sua aplicação, sendo susceptíveis de recurso contencioso pelos particulares depois de ter havido uma lesão efectiva dos seus direitos, pode ver-se o artigo do Dr. Luiz Costa da Cunha Valente *A Ordem de Serviço*, publicado no *Boletim da Faculdade de Direito (Suplemento)*, 1940, págs. 142 e 143.

Vem-se entendendo que as circulares têm apenas eficácia interna, não interferindo na esfera jurídica dos particulares nem vinculando os tribunais, mas a Procuradoria-Geral da República, no parecer aludido, admite que as circulares interpretativas podem acabar por produzir indirectamente efeitos jurídicos externos sobre os particulares através da actuação dos seus destinatários hierarquicamente vinculados a aplicá-las (cfr. pág. 14 965 do DR, 2.ª *Série*, de 24.10.98).

Também o Prof AFONSO QUEIRÓ alude à existência dentro dos regulamentos internos de verdadeiros «regulamentos jurídicos», contendo preceitos jurídicos dirigidos aos cidadãos, criando «normas jurídicas» e não meras normas administrativas, como é o caso das normas de processo administrativo (cfr. *ob. cit. págs. 6, 7 e 8*).

Seja como for no plano teórico, o certo é que, **na prática**, o Fisco deu eficácia externa à Circular n.º 1/96, impondo, com base nela, ao contribuinte uma regra de conduta ou de comportamento e prevendo para as autoridades fiscais um critério de decisão.

Mas ainda que assim não fosse para as circulares em geral, sempre é certo que, as circulares em matéria fiscal têm um regime jurídico que as torna, inquestionavelmente, verdadeiras normas jurídicas, com eficácia externa para os contribuintes.

De facto, nos termos do art.º 59.º, n.º 3, al. b), da Lei Geral Tributária, a colaboração da administração tributária com os *contribuintes* compreende a **publicação**, no prazo de seis meses, das **orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias**, o que só pode significar que dessa colaboração resulta uma vinculação das pessoas que colaboram, Fisco por um lado e contribuintes por outro. Só assim faz sentido a **publicação** dessas orientações.

Por outro lado, de acordo com o disposto no art.º 68.º, n.º 4, al. b), da Lei Geral Tributária, a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instruções de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do facto tributário. Este preceito só pode ter o sentido de dotar a vincutividade às circulares de natureza fiscal de uma particular força, semelhante

à da vinculação à lei, o que faz com que as circulares tenham, aos olhos da LGT, a força de **verdadeiras normas jurídicas**.

Finalmente, nos termos do art.º 68.º, n.º 5, da LGT, não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa fé da lei os actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela administração tributária. Isto só quer dizer que podem ser invocados perante os contribuintes os actos administrativos decorrentes de circulares, o que significa que estas têm eficácia externa a ponto de poderem prejudicar os contribuintes. Ainda de acordo com o art.º 43.º, n.º 2, da LGT, o contribuinte, se seguir as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas, pode invocar essas orientações em seu favor (mesmo em juízo).

Ora, em face destes dados doutrinais e legais, dúvidas não nos restam de que a Circular n.º 1/96, da DGCI, constitui um regulamento com eficácia externa, lesivo do contribuinte, por lhe impor uma regra de comportamento ou de conduta, com a qual ele não concorda por ser desconforme com a lei e o direito. Por isso, estamos em face de uma **norma em sentido funcional**, que deve ser desaplicada pelos tribunais nos pleitos que a eles chegarem, se for havida por inconstitucional. É o que se vai demonstrar.

Nos termos do art.º 165.º, n.º 1, al. i), da Constituição da República, é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que esta reserva de lei abrange a determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes, a que se refere o art.º 103.º, n.º 2, da CRP, bem como as regras sobre liquidação e cobrança, a que se refere o n.º 3 do mesmo preceito constitucional.

Daí que exista reserva de lei sobre tudo o que diz respeito aos benefícios fiscais, às garantias dos contribuintes e à liquidação de impostos.

Incluem-se nas garantias dos contribuintes as «garantias gerais relativas ao procedimento e acto tributário» (cfr. Prof. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 367).

Pois bem, a Circular n.º 1/96, da DGCI, cuja doutrina esteve na base da liquidação adicional impugnada, ao impor uma obrigação acessória ao recorrente - mandou-lhe fazer um novo exame médico junto da autoridade de saúde e obter o correspondente atestado comprovativo da incapacidade à luz de um novo critério interpretativo da lei - mexeu nas garantias constitucionais de procedimento tributário, impondo obrigações acessórias e novas regras de procedimento (cfr. art.º 8.º, n.º 2, als. c) e e) da LGT).

Por outro lado, essa Circular n.º 1/96 alterou as condições legais para a obtenção de benefícios fiscais, dificultando a sua obtenção e pondo em causa actos de reconhecimento dos benefícios fiscais anteriormente concedidos, actos esses praticados pelas autoridades de saúde.

Acontece que o Director-Geral dos Impostos não tem competência para, por meio de circular de eficácia externa, tratar de matérias incluídas na reserva de lei fiscal, pelo que usurpou os poderes fiscais da Assembleia da República, sendo essa Circular n.º 1/96 organicamente inconstitucional, por violação do disposto no art.º 165.º, n.º 1, al. i), da CRP, interpretado no art.º 8.º, n.º 2, als. c) e e) da LGT.

A Circular n.º 1/96 é ainda formalmente inconstitucional pois trata de matéria fiscal por meio de um regulamento, quando a única forma legal de tratar essa matéria é por meio de lei ou decreto-lei autorizado, nos termos do art.º 103.º, n.º 2, da CRP.

Mas, sendo um regulamento com eficácia externa, então a Circular n.º 1/96, da DGCI, devia indicar expressamente a lei (de saúde pública) que visava regulamentar ou que definia a competência objectiva e subjectiva para a sua emissão. Ao ter omitido este dever imposto pelo art.º 112.º, n.º 8, da CRP, a referida circular incorreu em inconstitucionalidade formal.

A referida Circular n.º 1/96, da DGCI, veio regular, com eficácia retroactiva, as situações de incapacidade física anteriormente decididas pelas autoridades de saúde, dando sem efeito os correspondentes atestados e exigindo novos atestados médicos passados de conformidade com o novo critério. Ora, esta retroactividade da Circular era manifestamente imprevisível, é arbitrária e intolerável, afectando de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos contribuintes que tinham adquirido o direito ao benefício fiscal, pelo que viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito (art.º 2.º da CRP) e é supervenientemente inconstitucional por violar o princípio da não retroactividade das leis fiscais (art.º 103.º, n.º 3, da CRP).

Repare-se que a lei ordinária veio concretizar a reserva de lei fiscal no art.º 8.º da Lei Geral Tributária, nela abrangendo a definição das obrigações acessórias e as regras de procedimento tributário [n.º 2, als. c) e e)], pelo que a Circular n.º 1/96 violou o princípio da legalidade tributária.

Em conclusão: o acto de liquidação impugnado, porque decorrente de uma circular inconstitucional e ilegal, está ferido de invalidade.

#### INCONSTITUCIONALIDADE NORMATIVA DO DECRETO-LEI N.º 202/96, DE 23 DE OUTUBRO

O Fisco invocou o Decreto-Lei n.º 202/96, bem sabendo que o seu art 7.º, n.º 2, impede a aplicação retroactiva do novo critério às avaliações de incapacidade apuradas definitivamente ao abrigo da legislação anterior, pois esse novo critério somente se aplicava para o futuro e ainda aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que não era manifestamente o caso do recorrente.

O novo critério de atribuição do grau de deficiência consta da al. e), do n.º 5, do Anexo I, a que se refere o art.º 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 202/96, o qual prescreve o seguinte:

«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 deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução de coeficientes previstos na Tabela».

Trata-se de um critério de avaliação da deficiência diametralmente oposto ao que constava da alínea c), do n.º 5, das Instruções Gerais da Tabela Nacional de incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro.

Mas porque os dois critérios são diametralmente opostos e radicalmente incompatíveis, o legislador quis salvaguardar as avaliações de incapacidade dos contribuintes decididas ao abrigo da lei anterior. E foi por isso que o n.º 2, do art.º 7.º, veio dispor que o novo diploma

(com o novo critério) se aplica aos processos (de avaliação de incapacidade) em curso.

Acontece que o Fisco quer, à viva-força, que o novo critério tenha aplicação retroactiva, de forma a ficarem sem efeito as avaliações de incapacidade feitas ao abrigo da lei anterior, para que os contribuintes sejam constringidos a fazer um novo exame médico de acordo com o novo critério legal.

Mas o que importa reter é que essa norma jurídica, na interpretação que dela fazem o Fisco e os tribunais fiscais, é inconstitucional por violar o **princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, previsto no art.º 2.º da Constituição da República**. Assim, é a **interpretação normativa** que dessa norma faz o Fisco e os tribunais fiscais que agora ponho em causa.

O **princípio da segurança jurídica** implica que o Fisco não possa *venire contra factum proprium* e mudar a sua interpretação da lei, passando a aplicar retroactivamente uma interpretação nova e inesperada, assim eliminando benefícios fiscais já reconhecidos ao contribuinte. Foi isso que o Fisco fez com o recorrente, pois na Circular refere-se claramente ter havido uma revogação expressa da interpretação anterior, o que deu origem a um novo critério de atribuição de deficiência. Mas nem a lei podia impor retroactivamente ao impugnante uma interpretação oposta da lei anterior que atribuiu um benefício fiscal. Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 172/00, publicado na 2.ª série do DR de 25.10.2000.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei vigente ao tempo da avaliação da incapacidade, e o respectivo critério, sejam revogados retroactivamente por uma lei nova que altere o critério e extinga o benefício fiscal legitimamente concedido ao abrigo do critério anterior. A lei nova que imponha critério novo só pode aplicar-se às avaliações de incapacidade futuras, mas tem de deixar incólumes as avaliações passadas.

O **princípio da confiança jurídica** sai violado se uma lei nova, impondo um critério novo de avaliação da incapacidade, priva um contribuinte do **direito adquirido** a ser considerado deficiente para efeitos de IRS, quando esse contribuinte obteve o reconhecimento do direito ao benefício fiscal por acto da autoridade de saúde competente. Por maioria de razão, esse princípio sai violado quando o direito adquirido do contribuinte for um direito fundamental, como é o caso dos direitos dos cidadãos portadores de deficiência, nos termos do art.º 71.º, da CRP.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei posterior, por meio de um novo critério de avaliação da incapacidade, venha **revogar um acto administrativo** de reconhecimento do direito a um benefício fiscal praticado pela autoridade de saúde competente, o qual, por ser **constitutivo de um direito**, é irrevogável uma vez decorrido o prazo legal para a revogação dos actos administrativos ilegais.

O **princípio da confiança jurídica** implica que tenha de prevalecer sobre o interesse reditício do Estado o interesse do contribuinte deficiente na manutenção dos benefícios fiscais já atribuídos ou reconhecidos, embora de pressuposto ainda não verificado, pelo que a lei nova, mediante um novo critério, não pode desprezar o interesse e a confiança do deficiente na estabilidade do sistema jurídico e na estabilidade das situações criadas ao abrigo da lei antiga. Sobre o **critério da ponderação de interesses**, pode ver-se Prof. Casalta Nabais, *ob. cit. pág. 421, e acórdão do Tribunal Constitucional n.º 1204/96, publicado na 2.ª série do DR de 22.1.97.*



Por todas estas razões, a interpretação normativa que implícita e tacitamente o Fisco e os tribunais fiscais fizeram do art.º 7.º, n.º 2.º, e da al. e), do n.º 5, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, previsto no art.º 2.º da CRP, pelo que o acto de liquidação adicional impugnado é nulo e a decisão judicial recorrida errada.

Finalmente, a interpretação normativa feita pelo Fisco e pelos tribunais fiscais, mediante a atribuição de **efeitos retroactivos** às referidas normas jurídicas, gera inconstitucionalidade sucessiva ou superveniente das mesmas, nos termos do art.º 103.º, n.º 3, da CRP (revisão constitucional de 1997), assim como já gerava inconstitucionalidade originária por ser uma retroactividade intolerável, que afectou de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundadas do contribuinte (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 410/95, in 2.ª Série do DR de 16.11.95). «Sustentar o contrário significaria admitir que o Estado pudesse restringir materialmente e com eficácia retroactiva (afrontando, desse modo, as legítimas expectativas dos particulares) o benefício fiscal anteriormente conferido» (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 185/2000, publicado na 2.ª Série do DR de 27.10.2000).

Ora, sendo o art.º 7.º, n.º 2, e a al. e), do n.º 5, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, na aludida **interpretação normativa**, inconstitucionais, deveriam os tribunais fiscais recusar a aplicação dessas normas nessa interpretação, nos termos do art.º 4.º, n.º 5, do ETAF, e declarar nulo o acto de liquidação impugnado.

Em conclusão: o Fisco não tomou em consideração uma decisão da autoridade de saúde competente, que tinha passado a caso decidido ou resolvido, com a força de caso julgado, pelo que o acto de liquidação impugnado, bem como as normas em que se baseou, violam o princípio da confiança, insito no princípio do Estado de Direito (art.º 2.º da CRP). Não compete ao Fisco invalidar os actos administrativos praticados pela autoridade de saúde ou privá-los de eficácia.

*José Joaquim Almeida Lopes.*

#### **Declaração de voto**

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor - cfr. art.º 7.º e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais - cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305. — *Alfredo Madureira.*

## **Acórdão de 25 de Junho de 2003.**

### **Assunto:**

*Recurso para o Pleno; Oposição de acórdãos; Requisitos; IRS dos anos de 95 e 96.*

### **Doutrina que dimana da decisão:**

*O D.L. 202/96, de 23/10, quando confrontado com a T.N.I., aprovado pelo DL 341/93, de 30/09, introduziu substancial alteração da regulamentação jurídica em matéria de perícias médicas, disciplinando a avaliação da incapacidade para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei. Não ocorre oposição de julgados se o acórdão recorrido tratou de questão relativa a IRS/96, aplicando o DL 202/96 e os indicados como fundamento, tirados a propósito do IRS/95, não consideraram aplicável tal diploma legal.*

Recurso n.º 879/02. Recorrente: Manuel Augusto Governa; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Fonseca Limão.

Acordam no Plano da Secção do Contencioso Tributário do STA:

Manuel Augusto Governa, inconformado com o acórdão do T.C.A., a fls. 95 e seguintes, que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença, a fls. 74 e seguintes, do T.T. de 1.ª Instância de Viana do Castelo, que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação do IRS/96, daquele interpôs recurso para este S.T.A., alegando encontrar-se em oposição, nomeadamente, com os acórdãos de 21/11/00, proc. 4186/00, 25/1/00, proc. 2117/99 e 6/7/99, proc. 2118/99, todos do T.C.A., e com os acórdãos do S.T.A. de 7/6/00, proc. 24 816, 1/3/00, proc. 24 533, 9/3/00, proc. 24 492 e 7/6/00, proc. 25 075.

O recurso foi recebido, por despacho de fls. 108, tendo sido apresentada a alegação a que alude o art.º 284.º, n.º 3 do C.P.P.T., tendo concluído, em síntese, que o acórdão recorrido se encontra em oposição com os proferidos pelo S.T.A. nos processos 24.533, 24.492, 25.075 e 24.816.

Por despacho de fls. 127, o Exm.º Relator, no T.C.A., foi, lacoicamente, julgada verificada a alegada oposição de acórdãos.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., promoveu a notificação do recorrente para juntar cópia do acórdão fundamento, o que lhe foi referido, tendo sido junto, por aquela o acórdão 4186/00, de 21/11/00, do T.C.A. (v. fls. 132 e seguintes).

Foi, então, por aquele ilustre Magistrado do M.º P.º, emitido parecer nos seguintes termos:

“Nas alegações de fls. 110 e segs., o Recorrente não alega nem demonstra oposição de julgados entre o acórdão recorrido e o acórdão do T.C.A. de 21/11/00, tirado do proc. n.º 4186/00, indicado como acórdão fundamento, quer a fls. 107, quer a fls. 154 e segs.

Por outro lado, o despacho de fls. 127 não obriga este S.T.A. (cfr. o art.º 288.º, n.º 2, do C.P.P.T.).

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

Apesar de, na sequência do despacho que julgou verificada a oposição de acórdãos, não terem sido apresentadas alegações, como se

prescreve no art.º 284.º, n.º 5 do C.P.P.T., não é de julgar deserto o recurso, pois que se entende que as apresentadas prematuramente, a fls. 110 e seguintes, as substituem.

Impõe-se, pois, reapreciar a alegada oposição de julgados, uma vez que não faz sentido resolver um conflito de jurisprudência se este não se verificar (v. Jorge de Sousa, C.P.P.T., 3.ª. ed., pp. 1280).

Nas alegações de fls. 110 e seguintes, viria o recorrente a concluir que o acórdão recorrido se encontra em oposição com os arestos deste S.T.A. proferidos nos processos n.ºs. 24 533, 24 492, 25 075 e 24 816 e apenas com estes.

No acórdão recorrido considerou-se, em síntese, que, para efeitos do IRS/96, no que concerne ao benefício previsto nos art.ºs 25.º e 80.º do CIRS e 44.º do EBF, era imprestável o atestado médico emitido anteriormente à entrada em vigor do D.L. 202/96, de 23/10.

Nos acórdãos do S.T.A., antes referidos, tirados a propósito do dito benefício, porém, em sede do IRS/95, não foi feita aplicação, como é óbvio, do D.L. 202/96, o qual, de resto, ainda não vigorava.

Ora, o D.L. 202/96 constitui profunda alteração da regulamentação jurídica em matéria relativa à elaboração de atestados médicos face à T.N.I., aprovada pelo D.L. 341/93, de 30/Setembro, de sorte que a deficiência fiscalmente relevante passou a ser a correspondente à disfunção residual após a aplicação de meios de correcção ou compensação, tais como próteses, ortóteses ou outros (v. anexo I).

Assim, porque ocorreu a dita alteração substancial da regulamentação jurídica, forçoso é concluir que falece um requisito, previsto no art.º 30.º, al. b) e b') do E.T.A.F., o que não legitima o recurso para este Pleno.

Porém, o recorrente, indicou como acórdão fundamento o fotocopiado a fls. 132 e seguintes, do T.C.A., de 21/11/00, proc. 4186.

Todavia, percorrendo as alegações de fls. 110 e seguintes, produzidas na sequência do despacho que admitiu o presente recurso, não se encontra a mínima referência ao acórdão indicado como fundamento.

Na oportunidade, o que se impunha ao recorrente, face ao art.º 284.º, n.º 3 do C.P.P.T., era a demonstração da oposição entre o acórdão recorrido e o fundamento.

Como tal não aconteceu, o recurso não pode prosseguir, devendo considerar-se findo, nos termos do art.º 284.º, n.º 5 do C.P.P.T.

Termos em que se acorda em julgar findo o recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 300 e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 25 de Junho de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Mendes Pimentel* — *Lúcio Barbosa* — *Almeida Lopes Vítor Meira* — *Alfredo Madureira* — *António Pimpão* — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 25 de Junho 2003.

### Assunto:

*IRS/96; Deficiência; Benefício fiscal; Comprovação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Para efeitos de IRS/96, a deficiência fiscalmente relevante devia ser comprovada através de atestado médico, conforme ao D.L. 202/96, donde constasse, após avaliação rigorosa do défice funcional, um grau de incapacidade igual ou superior a 60%, após aplicação de meios de correcção ou compensação.*

*É imprestável, para o efeito, o atestado médico apresentado pelo contribuinte e emitido anteriormente à data da entrada em vigor daquele diploma legal e relativo a pericia médica efectuada de harmonia com a T.N.I., aprovada pelo D.L. n.º. 341/93, de 30/9.*

Recurso n.º 1471/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Berta Parente Amaro; Relator: Exm.º. Cons.º. Fonseca Limão.

Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA:

A Fazenda Pública, inconformada com o acórdão, a fls. 72 e seguintes, do T.C.A., que concedeu provimento ao recurso interposto por Berta Parente Amaro, revogando a sentença do T.T. de 1.ª. Instância de Viana do Castelo e julgando procedente a impugnação por esta deduzida contra a liquidação do IRS/96, daquele interpôs recurso para este S.T.A., em Pleno, alegando encontrar-se em oposição com o acórdão, também daquela formação, de 5/12/00, rec. 4236/00, fotocopiado a fls. 88.

O Exm.º. Magistrado do M.º.P.º., junto deste S.T.A., foi de parecer que se verificava a alegada oposição de acórdãos, o que assim foi julgado, por despacho, a fls. 116.º. v.º., do então Relator.

Alegou, então, a F.P., traçando o seguinte quadro conclusivo:

a) Os benefícios fiscais têm de reportar-se à situação pessoal e familiar do contribuinte em 31 de Dezembro de cada ano civil.

b) A prova exigida por lei para gozo do respectivo benefício fiscal deve ter em conta a data de 31 de Dezembro do ano anterior.

c) O D. L. n.º. 202/96, de 23/10, entrou em vigor em 30/11/96, por força do que à data de 31 de Dezembro de 1996 se encontravam fixados os critérios de avaliação de incapacidade para o ano de 1996 e anos subsequentes.

d) Só a aplicação do D.L. 202/96, de 23/10, a todos os processos de incapacidade salvaguarda o princípio constitucional da igualdade.

e) É requisito essencial, para que a incapacidade seja atendível, relativamente ao IRS do ano de 1996 e anos subsequentes, a apresentação pelo contribuinte perante a A. F. da prova da sua incapacidade de acordo com as normas do D.L. n.º. 202/96.

Não foram apresentadas contra -alegações.

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

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos dos art.ºs. 713.º, n.º. 6 e 726.º. do C. P. Civil, remete-se para o acórdão recorrido na parte em que decidiu a matéria de facto.

A questão decidenda consiste em saber se, em sede de IRS/96, é documento comprovativo bastante, para efeitos do benefício previsto nos art.ºs. 44.º, n.º. 5 do E. B. F. e 25.º, n.º. 3 e 80.º, n.º. 6 do C. I. R. S., nas redacções então em vigor, o atestado médico emitido anteriormente à entrada em vigor do D. L. 202/96, de 23/10, ou, pelo contrário,

só o será aquele que tiver levado em conta as prescrições de tal diploma legal.

Nos termos do artº. 13º., nº. 7 do C. I. R. S., a situação pessoal dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeita.

Por sua vez, o D.L. 202/96, de 23/10, cuja entrada em vigor ocorreu em 30/11/96, estabeleceu o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência, tal como foi definido no artº. 2º. da Lei nº. 9/89, de 2/Maio, para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, por forma a facilitar a sua plena participação na comunidade, desiderato, de resto, em consonância com o que se dispõe no artº. 71º. da C. R. P.

Por outro lado, segundo o artº. 119º., nº. 1 do C.I.R.S., a A. F. pode exigir aos sujeitos passivos a apresentação de documentos comprovativos dos factos ou situações mencionados na respectiva declaração.

Ora, nos termos do anexo I, relativo a instruções gerais, do D. L. 202/96, "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 da capacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após aplicação de tais meios ”.

Do atrás exposto, decorre que, quanto aos rendimentos de 1996, a deficiência fiscalmente relevante havia que ser comprovada através de atestado médico donde constasse, após avaliação do défice funcional, um grau de incapacidade igual ou superior a 60%, após aplicação de meios de correcção ou compensação, podendo a A. F. exigir tal documento, não para o avaliar enquanto acto de perícia médica, mas sim para o apreciar enquanto suporte do benefício pretendido, face às exigências e critérios do D. L. 202/96, por lhe caber o poder dever de comprovar a situação ou o estado da deficiência mencionada na respectiva declaração.

Assim sendo, para efeitos do IRS/96 é, necessariamente, imprestável o atestado médico que não teve em conta o que agora se dispõe no D. L. 202/96, como é o caso daquele em que a então impugnante se estribou para afirmar o seu direito ao benefício pretendido.

Daí que a não apresentação do atestado médico, emitido de harmonia com as prescrições de tal diploma legal, impeça a obtenção da dedução pretendida, por não se mostrar comprovada a incapacidade que a propiciaria.

Com o que acaba de se dizer não é posto em causa o princípio da irrevogabilidade dos actos administrativos válidos, consagrado no artº. 141º. do C. P. A., pois nada impede que o legislador altere ou revogue a lei ao abrigo da qual foram praticados, assim destruindo para o futuro os seus efeitos.

E também não é posta em causa a força probatória do atestado médico apresentado pela contribuinte, pois que mantém intacto o seu valor, provando, em certo momento e à luz das regras da T. N. I, aprovado pelo D. L. 341/93, de 30/9, um determinado grau de incapacidade; não demonstra, contudo, face aos critérios e regras introduzidos pelo D.L. 202/96, que o grau de incapacidade é igual ou superior a 60% após a aplicação de meios de correcção ou compensação, só essa conferindo a dedução reclamada.

Em suma, para efeitos de IRS/96, a deficiência fiscalmente relevante havia que ser comprovada com atestado médico, conforme ao D.L.

202/96, devendo a A.F. desconsiderar o apresentado pelo contribuinte e anteriormente emitido.

(Neste sentido vem decidindo este S.T.A., sendo disso exemplo, entre muitos outros, os Acs. do Pleno de 27/06/01, rec. 25 693, 6/3/02, rec. 26 169, 6/3/02, rec. 25 635, 6/3/02, rec. 26 787, 6/3/02, rec. 26 011, 6/3/02, rec. 25 536, 6/3/02, rec. 25 714 e 27/11/02, rec. 26 787, 26 794 e 962/02 -30).

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar o acórdão recorrido, ficando a valer a sentença da 1.ª Instância que julgou improcedente a impugnação e manteve a liquidação impugnada.

Sem custas.

Lisboa 25 de Junho de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho* — *Mendes Pimentel* — *Lúcio Barbosa* — *Vitor Meira* — *Almeida Lopes* (Vencido - voto anexo) — *Alfredo Madureira* (vencido, conforme declaração junta).

#### Voto de vencido

#### DA INCONSTITUCIONALIDADE DA CIRCULAR

Nº 1/96, DA D.G.C.I.

Os tribunais fiscais estão a ficar "entupidos" com este tipo de litígios entre o Fisco e os contribuintes, sendo certo que estes não têm qualquer tipo de culpa por tudo o que se está a passar.

Tudo começou com uma decisão da autoridade de saúde, circulada por todos os delegados de saúde do país, nos termos da qual a deficiência oftalmológica hipovisão avalia-se sem óculos e não com eles. Decisão infeliz e que induziu em erro milhares de contribuintes que obtiveram o estatuto de deficiente sem que a decisão de avaliação da sua incapacidade fosse revogada dentro do prazo legal de um ano, pelo que passou a caso decidido ou resolvido.

Quando a autoridade de saúde reparou no erro em que tinha incorrido, alterou o critério interpretativo da lei, mas não revogou as suas decisões anteriores, pelo que elas mantiveram -se de pé.

Quem quis corrigir os casos passados foi o Fisco, o qual, em vez de promover uma lei fiscal da Assembleia da República que solucionasse o problema, resolveu fazer uma "lei fiscal" por meio da Circular nº 1/96, da DGCI, impondo aos contribuintes um dever fiscal acessório de se submeterem a novo exame médico pela autoridade de saúde e apresentarem ao Fisco o correspondente atestado médico.

O legislador tratou do assunto no Decreto -Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, mas não quis resolver os casos passados, preocupando-se apenas com os casos pendentes e futuros.

Mas o que não quis fazer o legislador foi feito pela Administração Fiscal, que passou a considerar a Circular nº 1/96 como lei geral do país em matéria tributária, impondo aos contribuintes regras de conduta ou padrões de comportamento. Mas o pior é que os tribunais fiscais, chamados a dirimir os litígios, passaram a considerar essa Circular como critério de decisão judicial e a considerar o comportamento da Administração como perfeitamente conforme à lei, como se o Fisco pudesse fazer leis em matéria fiscal. É com esta corrente jurisprudencial que não concordo, pois nem a Administração pode fazer leis nem os tribunais estão dispensados do dever de obediência à

lei, ainda que ela lhes pareça injusta (art.º 8.º, n.º 2, do Código Civil). Se a lei for clamorosamente injusta, devem os tribunais fiscais recusar a sua aplicação com base em inconstitucionalidade, mas esta recusa e este fundamento têm de ser expressos nas decisões judiciais para possibilitar o recurso obrigatório para o Tribunal Constitucional.

Como se vê pela fundamentação do acto de liquidação, o procedimento que o Fisco instaurou contra o recorrente não resultou da lei, mas da publicação da Circular nº 1/96, de 31 de Janeiro de 1996, assinada pelo Director-Geral dos Impostos.

Nessa Circular, depois de se dizer que a Direcção Geral de Saúde tinha corrigido e clarificado o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente a interpretação anterior da lei, indicou-se o novo critério de interpretação da mesma e prescreveu-se a seguinte obrigação ou dever acessório - verdadeira regra de comportamento para os contribuintes e critério de decisão para o Fisco:

1. Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica hipovisão susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa da liquidação nos termos da Circular nº 15/92, de 14 de Setembro, deverão obter, junto das autoridades de saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.

2. O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 01 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995.

Foi em cumprimento expreso desta Circular que o Fisco determinou ao recorrente para apresentar novo atestado médico segundo o novo critério interpretativo da lei, sob pena de alteração da matéria colectável e correspondente liquidação adicional.

Nos termos do art.º 204º da Constituição da República, nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar **normas** inconstitucionais, pelo que importa indagar se esta Circular nº 1/96, da DGCI, constituiu, ou não, *na prática*, uma **norma em sentido funcional**.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que normas em sentido funcional são todas aquelas que contêm regras de conduta ou comportamento para os cidadãos e Administração ou critérios de decisão para as autoridades públicas (acórdãos 26/85, 80/86, 150/86, 168/88, 255/92, 152/93).

As circulares, em geral, são regulamentos internos que apenas vinculam os funcionários de certa hierarquia, acarretando responsabilidade disciplinar para os funcionários que as violarem. Deste modo, são regras de comportamento para os funcionários, providas de coerção, e são critérios de decisão para o superior hierárquico que aplica as sanções disciplinares.

No sentido de que as **circulares** são **regulamentos internos**, pode ver-se a opinião do Prof. AFONSO QUEIRÓ, in *Teoria dos Regulamentos, Revista de Direito e de Assuntos Sociais, Ano XXVII* pág. 5.

No sentido de que as circulares, em geral, têm a qualidade de normas jurídicas por conterem comandos que se dirigem a uma ge-

neralidade de pessoas e que lhes impõem uma determinada conduta, pode ver -se o parecer nº 62/96, da Procuradoria -Geral da República, publicado na 2ª *Série do Diário da República, de 24.10.98, a pág. 14 964*.

No sentido de que as circulares são diplomas de carácter genérico que se dirigem a toda uma classe de funcionários e que reclamam deles a sua aplicação, sendo susceptíveis de recurso contencioso pelos particulares depois de ter havido uma lesão efectiva dos seus direitos, pode ver -se o artigo do Dr. LUIZ COSTA DA CUNHA VALENTE *A Ordem de Serviço*, publicado no *Boletim da Faculdade de Direito (Suplemento)*, 1940, págs. 142 e 143.

Vem-se entendendo que as circulares têm apenas eficácia interna, não interferindo na esfera jurídica dos particulares nem vinculando os tribunais, mas a Procuradoria-Geral da República, no parecer aludido, admite que as circulares interpretativas podem acabar por produzir indirectamente efeitos jurídicos externos sobre os particulares através da actuação dos seus destinatários hierarquicamente vinculados a aplicá-las (cfr. pág. 14 965 do DR, 2.ª Série, de 24.10.98).

Também o Prof. AFONSO QUEIRÓ alude à existência dentro dos regulamentos internos de verdadeiros "regulamentos jurídicos", contendo preceitos jurídicos dirigidos aos cidadãos, criando "normas jurídicas" e não meras normas administrativas, como é o caso das normas de processo administrativo (cfr. *ob. cit.* págs. 6, 7 e 8).

Seja como for no plano teórico, o certo é que, **na prática**, o Fisco deu eficácia externa à Circular nº 1/96, impondo, com base nela, ao contribuinte uma regra de conduta ou de comportamento e prescrevendo para as autoridades fiscais um critério de decisão.

Mas ainda que assim não fosse para as circulares, em geral, sempre é certo que as circulares em matéria fiscal têm um regime jurídico que as torna, inquestionavelmente, verdadeiras normas jurídicas, com eficácia externa para os contribuintes.

De facto, nos termos do art.º 59º, n.º 3, al. b), da Lei Geral Tributária, a colaboração da administração tributária com os *contribuintes* compreende a **publicação**, no prazo de seis meses, das **orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias**, o que só pode significar que dessa colaboração resulta uma vinculação das pessoas que colaboram, Fisco por um lado e contribuintes por outro. Só assim faz sentido a **publicação** dessas orientações.

Por outro lado, de acordo com o disposto no art.º 68º, n.º 4, al. b), da Lei Geral Tributária, a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instruções de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do facto tributário. Este preceito só pode ter o sentido de dotar a vinculatividade às circulares de natureza fiscal de uma particular força, semelhante à da vinculação à lei, o que faz com que as circulares tenham, aos olhos da LGT, a força de **verdadeiras normas jurídicas**.

Finalmente, nos termos do art.º 68º, n.º 5, da LGT, não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa fé da lei os actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela administração tributária. Isto só quer dizer que podem ser invocados perante os contribuintes os actos administrativos decorrentes de circulares, o que significa que estas têm eficácia externa a ponto de poderem prejudicar os contribuintes. Ainda de acordo com o art.º 43º, n.º 2, da LGT, o contribuinte, se seguir as orientações genéricas da administração

tributária, devidamente publicadas, pode invocar essas orientações em seu favor (mesmo em juízo).

Ora, em face destes dados doutrinários e legais, dúvidas não nos restam de que a Circular nº 1/96, da DGCI, constitui um regulamento com eficácia externa, lesivo do contribuinte, por lhe impor uma regra de comportamento ou de conduta, com a qual ele não concorda por ser desconforme com a lei e o direito. Por isso, estamos em face de uma **norma em sentido funcional**, que deve ser desaplicada pelos tribunais nos pleitos que a eles chegarem, se for havida por inconstitucional. É o que se vai demonstrar.

Nos termos do artº 165º, nº 1, al. i), da Constituição da República, é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que esta reserva de lei abrange a determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes, a que se refere o artº 103º, nº 2, da CRP, bem como as regras sobre liquidação e cobrança, a que se refere o nº 3 do mesmo preceito constitucional.

Daí que exista reserva de lei sobre tudo o que diz respeito aos benefícios fiscais, às garantias dos contribuintes e à liquidação de impostos.

Incluem-se nas garantias dos contribuintes as "garantias gerais relativas ao procedimento e acto tributário" (cfr. Prof. CASALTA NABAI, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 367).

Pois bem, a Circular nº 1/96, da DGCI, cuja doutrina esteve na base da liquidação adicional impugnada, ao impor uma obrigação acessória ao recorrente - mandou-lhe fazer um novo exame médico junto da autoridade de saúde e obter o correspondente atestado comprovativo da incapacidade à luz de um novo critério interpretativo da lei - mexeu nas garantias constitucionais de procedimento tributário, impondo obrigações acessórias e novas regras de procedimento (cfr. artº 8º, nº 2, als. c) e e) da LGT).

Por outro lado, essa Circular nº 1/96 alterou as condições legais para a obtenção de benefícios fiscais, dificultando a sua obtenção e pondo em causa actos de reconhecimento dos benefícios fiscais anteriormente concedidos, actos praticados pelas autoridades de saúde.

Acontece que o Director -Geral dos Impostos não tem competência para, por meio de circular de eficácia externa, tratar de matérias incluídas na reserva de lei fiscal, pelo que usurpou os poderes fiscais da Assembleia da República, sendo essa Circular nº 1/96 organicamente inconstitucional, por violação do disposto no artº 165º, nº 1, al. i), da CRP, interpretado no artº 8º, nº 2, als. c) e e) da LGT, A Circular nº 1/96 é ainda formalmente inconstitucional pois trata de matéria fiscal por meio de um regulamento, quando a única forma legal de tratar essa matéria é por meio de lei ou decreto -lei autorizado, nos termos do artº 103º, nº 2, da CRP.

Mas, sendo um regulamento com eficácia externa, então a Circular nº 1/96, da DGCI, devia indicar expressamente a lei (de saúde pública) que visava regulamentar ou que definia a competência objectiva e subjectiva para a sua emissão. Ao ter omitido este dever imposto pelo artº 112º, nº 8, da CRP, a referida circular incorreu em inconstitucionalidade formal.

A referida Circular nº 1/96, da DGCI, veio regular, com eficácia retroactiva, as situações de incapacidade física anteriormente deci-

didadas pelas autoridades de saúde, dando sem efeito os correspondentes atestados e exigindo novos atestados médicos passados de conformidade com o novo critério. Ora, esta retroactividade da Circular era manifestamente imprevisível, é arbitrária e intolerável, afectando de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos contribuintes que tinham adquirido o direito ao benefício fiscal, pelo que viola o princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de Direito (artº 2º da CRP) e é supervenientemente inconstitucional por violar o princípio da não retroactividade das leis fiscais (artº 103º, nº 3, da CRP).

Repare-se que a lei ordinária veio concretizar a reserva de lei fiscal no artº 8º da Lei Geral Tributária, nela abrangendo a definição das obrigações acessórias e as regras de procedimento tributário [nº 2, als. c) e e)], pelo que a Circular nº 1/96 violou o princípio da legalidade tributária.

Em conclusão: o acto de liquidação impugnado, porque decorrente de uma circular inconstitucional e ilegal, está ferido de invalidade.

#### **INCONSTITUCIONALIDADE NORMATIVA DO DECRETO -LEI Nº 202/96, DE 23 DE OUTUBRO**

O Fisco invocou o Decreto-Lei nº 202/96, bem sabendo que o seu artº 7º, nº 2, impede a aplicação retroactiva do novo critério às avaliações de incapacidade apuradas definitivamente ao abrigo da legislação anterior, pois esse novo critério somente se aplicava para o futuro e ainda aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que não era manifestamente o caso do recorrente.

O novo critério de atribuição do grau de deficiência consta da al. e), do nº 5, do Anexo I, a que se refere o artº 4º, nº 1, do Decreto -Lei nº 202/96, o qual prescreve o seguinte:

*"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 deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução de coeficientes previstos na Tabela".*

Trata-se de um critério de avaliação da deficiência diametralmente oposto ao que constava da alínea c), do nº 5, das Instruções Gerais da Tabela Nacional de incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei nº 341/93, de 30 de Setembro.

Mas porque os dois critérios são diametralmente opostos e radicalmente incompatíveis, o legislador quis salvaguardar as avaliações de incapacidade dos contribuintes decididas ao abrigo da lei anterior. E foi por isso que o nº 2, do arco 7º, veio dispor que o novo diploma (com o novo critério) se aplica aos processos (de avaliação de incapacidade) em curso.

Acontece que o Fisco quer, à viva -força, que o novo critério tenha aplicação retroactiva, de forma à ficarem sem efeito as avaliações de incapacidade feitas ao abrigo da lei anterior, para que os contribuintes sejam constrangidos a fazer um novo exame médico de acordo com o novo critério legal.

Mas o que importa reter é que essa norma jurídica, na interpretação que dela fazem o Fisco e os tribunais fiscais, é inconstitucional por violar o **princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de Direito, previsto no artº 2º da Constituição da República**. Assim, é a **interpretação normativa** que dessa norma faz o Fisco e os tribunais fiscais que agora ponho em causa.

O **princípio da segurança jurídica** implica que o Fisco não possa *venire contra factum proprium* e mudar a sua interpretação da lei,

passando a aplicar retroactivamente uma interpretação nova e inesperada, assim eliminando benefícios fiscais já reconhecidos ao contribuinte. Foi isso que o Fisco fez com o recorrente, pois na Circular refere-se claramente ter havido uma revogação expressa da interpretação anterior, o que deu origem a um novo critério de atribuição de deficiência. Mas nem a lei podia impor retroactivamente ao impugnante uma interpretação oposta da lei anterior que atribuiu um benefício fiscal. Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional nº 172/00, publicado na 2ª Série do DR de 25.10.2000.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei vigente ao tempo da avaliação da incapacidade, e o respectivo critério, sejam revogados retroactivamente por uma lei nova que altere o critério e extinga o benefício fiscal legitimamente concedido ao abrigo do critério anterior. A lei nova que imponha critério novo só pode aplicar-se às avaliações de incapacidade futuras, mas tem de deixar incólumes as avaliações passadas.

O **princípio da confiança jurídica** sai violado se uma lei nova, impondo um critério novo de avaliação da incapacidade, priva um contribuinte do **direito adquirido** a ser considerado deficiente para efeitos de IRS, quando esse contribuinte obteve o reconhecimento do direito ao benefício fiscal por acto da autoridade de saúde competente. Por maioria de razão, esse princípio sai violado quando o direito adquirido do contribuinte for um direito fundamental, como é o caso dos direitos dos cidadãos portadores de deficiência, nos termos do art.º 71º, da CRP.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei posterior, por meio de um novo critério de avaliação da incapacidade, venha **revogar um acto administrativo** de reconhecimento do direito a um benefício fiscal praticado pela autoridade de saúde competente, o qual, por ser **constitutivo de um direito**, é irrevogável uma vez decorrido o prazo legal para a revogação dos actos administrativos ilegais.

O **princípio da confiança jurídica** implica que tenha de prevalecer sobre o interesse reditício do Estado o interesse do contribuinte deficiente na manutenção dos benefícios fiscais já atribuídos ou reconhecidos, embora de pressuposto ainda não verificado, pelo que a lei nova, mediante um novo critério, não pode desprezar o interesse e a confiança do deficiente na estabilidade do sistema jurídico e na estabilidade das situações criadas ao abrigo da lei antiga. Sobre o **critério da ponderação de interesses**, pode ver -se Prof. CASALTA NABAI, *ob. cit. pág. 421, e acórdão do Tribunal Constitucional nº 1204/96, publicado na 2ª Série do DR de 22.1.97.*

Por todas estas razões, a interpretação normativa que implícita e tacitamente o Fisco e os tribunais fiscais fizeram do artº 7º, nº 2º, e da al. e), do nº 5, do Anexo I, do Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, previsto no artº 2º da CRP, pelo que o acto de liquidação adicional impugnado é nulo e a decisão judicial recorrida errada.

Finalmente, a interpretação normativa feita pelo Fisco e pelos tribunais fiscais, mediante a atribuição de **efeitos retroactivos** às referidas normas jurídicas, gera inconstitucionalidade sucessiva ou superveniente das mesmas, nos termos do artº 103º, nº 3, da CRP (revisão constitucional de 1997), assim como já gerava inconstitucionalidade originária por ser uma retroactividade intolerável, que afectou de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fun-

dadas do contribuinte (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional nº 410/95, in 2.ª Série do DR de 16.11.95). "Sustentar o contrário significaria admitir que o Estado pudesse restringir materialmente e com eficácia retroactiva (afrontando, desse modo, as legítimas expectativas dos particulares) o benefício fiscal anteriormente conferido" (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional nº 185/2000, publicado na 2ª Série do DR de 27.10.2000).

Ora, sendo o artº 7º, nº 2, e a al. e), do nº 5, do Anexo I, do Decreto -Lei nº 202/96, de 23 de Outubro, na aludida interpretação normativa, inconstitucionais, deveriam os tribunais fiscais recusar a aplicação dessas normas nessa interpretação, nos termos do artº 4º, nº 5, do ETAF, e declarar nulo o acto de liquidação impugnado.

Em conclusão: o Fisco não tomou em consideração uma decisão da autoridade de saúde competente, que tinha passado a caso decidido ou resolvido, com a força de caso julgado, pelo que o acto de liquidação impugnado, bem como as normas em que se baseou, violam o princípio da confiança, insito no princípio do Estado de Direito (artº 2º da CRP). Não compete ao Fisco invalidar os actos administrativos praticados pela autoridade de saúde ou privá-los de eficácia.

*José Joaquim Almeida Lopes.*

#### **Declaração de voto**

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor - cfr. art.º 7º - e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais - cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

#### **Acórdão de 25 de Junho de 2003.**

Recurso n.º 20 667. Recorrentes: Chantal Johanna Feron e Pablo Alejandro Feron; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Fonseca Limão.

O Pleno deste S.T.A., por acórdão de 19/03/03, a fls. 285 e seguintes, julgou inverificada a alegada oposição de julgados entre o acórdão

recorrido e os indicados como fundamento, a fls. 250 e seguintes, porquanto aquele e estes não decidiram sobre as mesmas situações de facto.

Daquela acórdão vem agora pedida a sua esclarecimento.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., opinou no sentido do indeferimento do pedido, por nada haver a aclarar.

Com dispensa de vistos, dada a simplicidade da questão a decidir e o facto de os presentes autos penderem neste S.T.A. há mais de sete anos, vieram os autos à conferência.

Cumpra decidir.

Alegam os requerentes Chantal Johanna Feron e Pablo Alejandro Feron que é ambíguo e equivoco o raciocínio decisório relativamente à seguinte afirmação naquele expressa:

“Porém, em parte alguma as instâncias consideraram que a dita dívida à Urbaco tivesse sido documentalmente provada”.

E perguntam, nos n.ºs 32 e 34 do requerimento de fls. 292 e seguintes, se entre os acórdãos em confronto, o recorrido e o fundamento fotocopiado a fls. 252 e seguintes, ocorre ou não oposição de julgados quanto à mesma questão fundamental de direito.

O acórdão aclarando afirmou, cristalinamente, não ocorrer a alegada oposição de julgados.

Mais perguntam, no n.º 36 de tal requerimento, se, ao abrigo do artigo 722.º, n.º 2 do C.P.Civil e para a hipótese de as instâncias não haverem dado como provada a dívida à Urbaco, não cabia a este S.T.A. dá-la como provada.

A este propósito, afirmou-se no acórdão recorrido.

“Porém, em parte alguma, as instâncias consideraram que a dita dívida à Urbaco tivesse sido aprovada na presença do M.º P.º e sem a sua oposição, nem que a mesma tivesse sido documentalmente provada.

Por outro lado, esta questão probatória não podia ter sido resolvida no acórdão recorrido da Secção nem o pode ser por este Pleno, pois que extravasa dos seus poderes de cognição (v. artigo 21.º, n.ºs. 3 e 4 do E.T.A.F.)”.

Mais uma vez, o acórdão aclarando primou pela clareza.

Decorre de todo o exposto que o mesmo não padece de qualquer obscuridade ou ambiguidade, pois que, nos pontos ora considerados, é inteligível e não se presta a interpretações diferentes.

Infundado é, pois, o pedido de esclarecimento.

De resto e se bem o interpretamos, com o requerimento de esclarecimento apenas se visa censurar o decidido, imputando-lhe erro de julgamento, com vista à alteração do julgado; porém, para esse efeito, é manifestamente imprestável o mecanismo previsto no artigo 669.º, n.º 1, al. a) do C.P.Civil (v. Alberto dos Reis, C.P.C., anot., vol. V, pp. 151).

Termos em que se acorda em desatender o pedido de esclarecimento.

Custas do incidente pelos recorrentes, fixando-se a taxa de justiça em 75 (setenta e cinco) euros.

Lisboa, 25 de Junho de 2003. — *João Plácido Fonseca Limão* (Relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Mardureira* — *António José Pimpão* — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 25 de Junho de 2003.

### Assunto:

*Execução fiscal. Reversão por dívidas ao INGA.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A responsabilidade dos gestores por dívidas das respectivas sociedades que não constituam contribuições ou impostos, cobráveis através da execução fiscal, não está estabelecida no Código de Processo Tributário, mas no Código das Sociedades Comerciais, não permitindo este diploma legal ao credor exigir o pagamento do seu crédito, em execução fiscal instaurada só contra a sociedade, com base num título em que ele não figura como devedor.*

Recurso n.º 25037-02B. Recorrentes: INGA - Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola e Ministério Público; Recorrido: Fernando Eduardo Van Zeller de Serpa Pimentel; Relator: Ex.mo Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

Acordam, em conferência, no Pleno da 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Inconformados com o acórdão da Secção, de fls. 400 e seguintes, que negou provimento ao recurso e confirmou a sentença recorrida que julgou procedente a oposição à execução fiscal inicialmente instaurada contra Ecri - Empresa de Concentrados do Ribatejo, S. A., para cobrança de dívida ao INGA, respeitante a subsídios concedidos e que reverteu contra Fernando Eduardo Van Zeller de Serpa Pimentel, como responsável subsidiário, recorreram para o Pleno, por oposição com o acórdão da Secção de 28-04-99, Rec. 22.954 (fls. 472 e seguintes), o MP e o INGA (fls. 408 e seguintes).

O despacho de fls. 475 e vº entendeu que se verifica a oposição invocada pelos recorrentes pelo que ordenou que o recurso prosseguisse seus normais termos.

Notificados deste despacho apresentaram os recorrentes alegações nas quais formulam, respectivamente (fls. 477 e 478-MP e 489 e 490-INGA), as seguintes conclusões:

I - O disposto no artº 13º, do C.P.T. e, anteriormente no artº 16º, do C.P.C.T., sobre responsabilidade dos administradores para com os credores da sociedade, mais não é que a transposição para o direito tributário de normas gerais sobre a responsabilidade (artº 23º, do Dec-Lei nº 49.381, de 15.11.69 e artº 78º do Código das Sociedades Comerciais).

II - O estabelecimento da cobrança da dívida em causa através do processo de execução fiscal advém do facto de se tratar de uma reposição, e do credor ser um «instituto público» (artºs 1º, nº 1 e 2º, nº 1, do Dec-Lei nº 282/88, de 12.08 e 233º, nº 1 b) e 2, b), do C.P.T.).

III - Pressupostos que se não alteram ainda que o sujeito passivo venha a ser outro, que não a primitiva executada.

IV - Pelo que a efectivação da responsabilidade subsidiária através do processo executivo fiscal, é admissível, não só para a cobrança

de impostos, mas também das demais dívidas referidas no artº 233º, do C.P.T.

V - Devendo decidir-se em conformidade com o acórdão fundamento que se pronunciou neste sentido.

1 - Existe contradição entre o acórdão proferido nos presentes autos e o acórdão proferido no proc. 22954, prolatados no âmbito da mesma regulamentação jurídica, pelo que, nos termos da al. b) do art.30 do ETAF, deverá ser proferido novo acórdão que uniformize jurisprudência.

2- O instituto da reversão, enquanto modificação subjectiva da instância, tem lugar, desde que verificados os requisitos do art.239º do CPT, em qualquer das dívidas referidas no art. 233º CPT.

3 - Essa reversão não tem fundamento no art.13º CPT, o qual só se aplica às relações tributárias, mas também não é afastada por esse preceito que não tem aplicação fora do âmbito das relações tributárias.

4 - A reversão prevista pelos art. 239º tem um âmbito mais vasto, pois, respeitando ao processo de execução fiscal, este destina-se à cobrança de dívidas de natureza fiscal e não fiscal.

5 - Nos termos do art.78º n.º 1 do CSC, os gerentes, administradores ou directores de uma sociedade são responsáveis subsidiários pelas dívidas da sociedade quando, por inobservância de disposições legais ou contratuais, o património da sociedade se torna insuficiente para a satisfação dos créditos.

6 - Em execução fiscal movida contra a sociedade, verificando-se que não há bens ou são insuficientes para satisfazer os créditos, pode chamar-se à execução, como responsáveis subsidiários, os gerentes, administradores ou directores da sociedade, ao abrigo do art.78º n.º 1 do CSC.

7 - O acórdão proferido no proc. n.º 22954 fez correcta interpretação e aplicação do direito, pelo que deverá ser confirmado, e fixada a jurisprudência aí seguida.

O recorrido Fernando Eduardo Van Zeller de Serpa Pimentel apresentou alegações nas quais formulou as seguintes conclusões:

1. Estão verificados os pressupostos de aplicação do artigo 30º do ETAF, pelo que o presente recurso é admissível.

2. Não tem aplicação, no caso em apreço, o disposto no artigo 13º do Cód. de Proc. Tributário, por não estarmos perante dívidas tributárias, pelo que não podia ter sido levada a cabo a reversão fiscal contra o ora recorrido.

3. A redacção do artigo e o seu confronto com as restantes disposições relativas ao processo de execução fiscal contidas no Cód. de Proc. Tributário, bem como a disposição anteriormente em vigor, patenteiam a intenção do legislador de restringir a responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores às dívidas tributárias, remetendo para a legislação comercial a determinação do regime substantivo da responsabilidade dos administradores e gerentes por dívidas de outra natureza.

4. Tal resulta claro do confronto entre os dois números do art. 239º do Cód. de Proc. Trib. e da remissão operada pelo n.º 1 do citado artigo para o art. 233º do referido diploma.

5. Assim, o chamamento à execução dos devedores originários e seus sucessores dos impostos depende da verificação de pressupostos diversos e é relativo a dívidas de natureza diversa das que permitiriam o chamamento à execução de responsáveis subsidiários.

6. É apenas com base no artigo 78º do Cód. das Soc. Com. que os administradores das sociedades poderão responder subsidiariamente para com os credores destas, verificados que estejam determinados pressupostos.

7. Ao INGA apenas teria sido possível, uma vez verificados os pressupostos de aplicação do artigo 78º do Cód. das Soc. Com., intentar a competente acção declarativa de condenação contra o ora recorrido.

8. A dívida em causa não poderia, conseqüentemente, ter revertido contra o ora recorrido.

2. Importa determinar se os acórdãos recorrido e fundamento se encontram em oposição.

Acompanhando o já referido despacho de fls. 475 e vº entende-se que se verifica a oposição invocada pelos recorrentes.

Na verdade o acórdão recorrido entendeu não ser admissível a reversão contra os responsáveis subsidiários em execução fiscal instaurada para cobrança de dívida que não tenha origem em contribuições e impostos.

Contrariamente entendeu o acórdão fundamento que por dívidas de direito público (reposições) não fiscais, também há lugar à reversão da execução contra os administradores ou gerentes da executada.

E, nesta perspectiva, a admissibilidade ou inadmissibilidade da mencionada reversão constitui a questão fundamental de direito apreciada nos acórdãos recorrido e fundamento.

Por isso perante o mesmo quadro factual o acórdão recorrido negou provimento ao recurso e confirmou a sentença recorrida que julgou procedente a oposição à execução fiscal inicialmente instaurada contra Ecril - Empresa de Concentrados do Ribatejo, S . A ., para cobrança de dívida ao INGA, respeitante a subsídios concedidos e que reverteu contra Fernando Eduardo Van Zeller de Serpa Pimentel, como responsável subsidiário enquanto que o acórdão fundamento concedeu provimento ao recurso do INGA e revogou a sentença recorrida que havia julgado extinta a execução por haver entendido que não podia haver reversão, atenta a natureza da dívida exequenda a qual não se integraria no artº 13º do CPT.

Existindo identidade da questão de direito e de facto conclui-se que têm, por isso, as decisões proferidas nos ditos acórdãos sentidos divergentes pelo que existe a referida oposição.

3. O acórdão recorrido partiu da seguinte matéria factual fixada pelo tribunal tributário de 1ª instância:

A) A Fazenda Pública instaurou execução fiscal, que tomou o n.º 160374.4/93 da 1.ª Repartição de Finanças de Vila Franca de Xira, instaurada contra ECRIL - Empresa de Concentrados do Ribatejo, S A, a pedido do INGA - Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola, para cobrança coerciva da quantia de 578.194.303\$00 e acrescido, conforme documento de fls. 87 e 116, que se dá por reproduzido;

B) A quantia exequenda respeita a dois subsídios concedidos à executada no âmbito da ajuda à produção para os produtos transformados à base de frutas e produtos hortícolas, concedidos pelo INGA em 25.10.91 e 30.01.92, ao abrigo do Reg. (CEE) n.º 1558/91 de 7 de Junho mas aos quais, segundo a certidão de dívida, a beneficiária não tinha direito por não se encontrar situações legalmente previstas por aquele regulamento e cuja reposição não efectuou no prazo legal;

C) Por falta de bens penhoráveis da executada, a execução reverteu contra o aqui oponente, FERNANDO EDUARDO VAN ZELLKR



DE SERPA PIMENTEL, conforme documentos de fls. 98 a 99-v, que se dão por reproduzidos;

D) O oponente foi nomeado administrador da executada para o triénio 1991/1993, conforme documento da CRC de Vila Franca de Xira de fls. 93 a 95, que se dá por reproduzido;

E) A executada, por volta de 1982/1983, tinha um passivo superior a um milhão de contos pelo que foi requerida a celebração de um contrato de viabilização;

F) Embora o mesmo contrato tivesse sido celebrado, o mesmo acabou por não surtir os efeitos desejados, até pelas taxas de juro então praticadas e pela desvalorização da moeda, pelo que a empresa acabou por pedir uma medida especial de recuperação de empresa, tendo a mesma ficado em regime de gestão controlada, cujo regime durou até pelo menos Março de 1992;

G) O oponente foi citado para a execução no dia 28 de Março de 1995, conforme documento de fls. 100, que se dá por reproduzido;

H) A oposição foi deduzida no dia 17 de Abril de 1995, conforme carimbo de recepção apostado na P.I., que se dá por reproduzido”.

4.1. A questão que importa afrontar consiste em determinar se é ou não admissível a reversão contra os responsáveis subsidiários, em processo de execução fiscal, para cobrança de dívida que não tenha origem em contribuições e impostos mas em dívidas de direito público (reposições) não fiscais ao que o acórdão recorrido respondeu negativamente contrariamente ao acórdão fundamento que respondeu afirmativamente a tal dívida.

E sobre tal questão o acórdão recorrido acompanhou a sentença que julgou procedente a oposição deduzida no entendimento de que procedia a ilegitimidade substantiva do oponente, por não resultar a dívida exequenda de impostos ou contribuições uma vez que, nos termos do art.º 13º do Código de Processo Tributário, a reversão ordenada contra o oponente era ilegal.

4.2. Entende-se que o acórdão recorrido é de manter aderindo-se à respectiva fundamentação que de perto se acompanha.

Com efeito o Código de Processo das Contribuições e Impostos no seu artº 16º estabelecia a responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes das sociedades ”por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado” ”liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada”.

O CPT, cujo artigo 13º corresponde ao indicado 16º do CPCI, restringiu o campo de aplicação deste preceito normativo ao estabelecer a responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores apenas por dívidas de ”contribuições e impostos”.

Questão diversa da reversão prende-se com o facto de continuarem a ser cobradas pelo processo de execução fiscal os reembolsos, reposições e outras dívidas equiparadas por lei aos créditos do Estado ou, ainda, receitas para-fiscais tal como resulta do artigo 233º do CPT.

E no âmbito das dívidas cobradas pelo processo de execução fiscal são de incluir, nos termos do artigo 28º do Decreto-Lei nº 282/88, de 12 de Agosto, as dívidas ao INGA.

Como se escreveu no acórdão recorrido o artº 239º 1 do CPT confere legitimidade passiva, na execução fiscal aos ”devedores originários e seus sucessores dos impostos e demais dívidas referidas no artigo 233º”, não abrangendo, pois, os responsáveis subsidiários, dos quais se ocupa o nº 2 estabelecendo-se neste preceito normativo as circunstâncias cuja verificação se impõe para o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários.

Não sendo aplicável ao caso dos presentes autos o certo é que o artigo 24º da Lei Geral Tributária, entretanto entrada em vigor limita a responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores às ”dívidas tributárias”.

E como no acórdão recorrido se escreveu perante o conjunto normativo referido e que, no CPT, trata da responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores das sociedades, e das condições da sua chamada à execução fiscal, parece que, no caso dos autos, não está consagrada essa responsabilidade, no que concerne ao recorrido, uma vez que a dívida em execução não respeita a contribuições e impostos.

4.3. É certo que os artigos 78º, 79º e 64º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) relativos à matéria da responsabilidade dos gerentes e administradores parecem contrariar, como sustentam os recorrentes, esta interpretação.

Nos termos destes preceitos normativos os administradores das sociedades ”respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos”; e ”também, nos termos gerais, para com os sócios e terceiros pelos danos que directamente lhes causarem no exercício das suas funções”.

Nos termos daquele último artº 64º estão, ainda, obrigados a ”actuar com a diligência de um gestor criterioso e ordenado, no interesse da sociedade, tendo em conta os interesses dos sócios e dos trabalhadores”.

E segundo os recorrentes importaria distinguir entre o regime substantivo e o adjectivo do instituto da reversão pois que este resultaria dos artigos 233º e 239º do CPT e o substantivo constaria do artigo 13º do CPT tratando-se de dívidas de contribuições e impostos e do artigo 78º do CSC no que se reporta a dívidas não fiscais cobradas através da execução fiscal.

E nos termos deste artº 78º do CSC o administrador da sociedade devedora principal, responde para com os credores dela, desde que, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos.

Contudo como se escreveu no acórdão recorrido o facto de essa responsabilidade, substantiva, estar deste modo consagrada na lei, não torna fatal que o credor a possa, desde logo, exigir, coercivamente, em execução fiscal instaurada contra outrem, com base num título executivo em que o mesmo responsável não figura como devedor pois que a acção executiva pressupõe um título que identifica o obrigado, certifica a obrigação e as suas exigibilidade, certeza e liquidez pelo que só quem desse título consta pode, em princípio, ser sujeito passivo na acção executiva, isto é, executado.

Com efeito as normas, conjugadas, dos artigos 233º e 237º do CPT e 28º do Decreto-Lei nº 282/88 referem-se à competência para a cobrança coerciva de dívidas como a exequenda, e sobre o meio processual adequado para tal cobrança, mas nada referem sobre o regime substantivo da respectiva responsabilidade.

É que as condições em que um património pessoal pode ser sacrificado em benefício dos credores fazem ainda parte desse regime substantivo.

Na verdade a responsabilidade dos administradores e gerentes das sociedades referentemente às dívidas fiscais está prevista no CPT,

artigos 13º e 239º, que não só a estabelece como regula a sua efectivação.

Contudo não se tratando, na situação concreta dos presentes autos, de dívida dessa natureza, o regime da responsabilização dos mesmos administradores e gerentes tem de procurar-se fora do CPT - como se viu, no CSC, o qual estabelece que eles "respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos".

Contudo o CSC não pré-define essa responsabilidade nem afirma a sua imediata executoriedade, permitindo, sem mais, afectar o seu património ao pagamento da dívida da sociedade.

Na verdade o instituto da reversão é exclusivo da execução fiscal, sendo desconhecido na execução comum, e traduz-se numa modificação subjectiva da instância, pelo chamamento, a fim de ocupar a posição passiva na acção, de alguém que não é o devedor que figura no título.

De qualquer forma a certidão de dívida fiscal deve conter, sempre que possível, a identificação dos responsáveis subsidiários - cfr. o artigo 110º nº 2 alíneas i) e j) do CPC.

Sendo privativo da execução fiscal, entende-se que seja limitado às dívidas de impostos, ou seja, àquelas em relação às quais, nos termos do mesmo diploma, esteja definido o universo dos responsáveis.

Nesta perspectiva o nº 2 do artigo 239º do CPT não pode desligar-se do artigo 13º quando se refere a "responsáveis subsidiários" não abrangendo mais do que aqueles que antes identificou, e que não vão além dos obrigados ao pagamento de dívidas de contribuições e impostos.

É que como no acórdão recorrido se escreveu "o legislador só consagrou o instituto da reversão da execução fiscal, como alteração subjectiva da instância executiva, para possibilitar que, por essa via, se cobrem, no mesmo processo executivo, as dívidas de impostos, mesmo de quem não ocupa, inicialmente, a posição passiva na execução, por não figurar no título executivo. O que se justifica em atenção à natureza da dívida e aos interesses colectivos em jogo (por isso que o legislador concebeu a execução fiscal como um meio mais expedito e célere do que o comum para a cobrança coerciva das dívidas fiscais), e à certeza e liquidez destas dívidas, atributos que não ornaram, necessariamente, as dívidas não tributárias. Assim, relativamente às dívidas que não são de impostos, quando cobradas pela execução fiscal, o legislador não previu a possibilidade de as exigir de outrem que não o devedor que figura no título, e contra quem a execução foi instaurada (ressalvados casos que aqui irrelevantes, como será o dos sucessores e o dos adquirentes de bens onerados)".

Do exposto resulta que improcedem, pelo exposto, as conclusões das alegações dos recursos interpostos sendo de manter o acórdão recorrido.

5. Termos em que se acorda em negar provimento aos presentes recursos e confirmar o acórdão recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Junho de 2003. — *António Pimpão* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira* — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho* (vencido, nos termos da declaração

de voto junta) — *Lúcio Barbosa* (vencido, nos termos da declaração de voto do Dr. Brandão de Pinho) — *Alfredo Madureira* (vencido também nos termos da declaração junta pelo Sr. Cons.º Brandão de Pinho) — *Almeida Lopes* (vencido nos termos do voto do Exm.º Cons.º Brandão de Pinho).

#### Declaração de voto

O art.º 13º do CPT, aplicável nos autos, epigrafado "responsabilidade dos administradores ou gerentes das empresas de responsabilidade limitada" prevê a chamada "reversão da execução", "por todas as contribuições e impostos", contra os responsáveis subsidiários.

E o art.º 239º n.º 2 do mesmo diploma, com atinência à "legitimidade dos executados", dispõe que o chamamento dos mesmos à execução depende da inexistência de bens penhoráveis do devedor ou da insuficiência do respectivo património para a satisfação da dívida exequenda.

Assim, a letra da lei, só por si, não resolve a questão em causa: a de saber - recorde-se - se é possível a dita reversão relativamente a dívidas não fiscais, como a dos autos, com base, no caso, no art.º 78º do Código das Sociedades Comerciais.

Pelo que há que recorrer a outros cânones interpretativos, nomeadamente o elemento histórico, racional e lógico-sistemático.

No domínio do CPCL, o seu art.º 16º estendia aquela responsabilidade, no que ora interessa, não só às contribuições e impostos, como a "quaisquer outras dívidas ao Estado", pelo que a reversão não levantava qualquer problema relativamente à questão em causa.

Ela aplicava-se tanto a umas como a outras dívidas, com os mesmos pressupostos aí previstos.

O Dec-Lei 68/87, de 9Fev, alterou aquelas mas não as dívidas pelo que, continuou o regime legal a ser idêntico para todas: contribuições e impostos e quaisquer outras.

Todavia, o CPT - dito art.º 13º - consagrou um regime diferente para as dívidas fiscais - contribuições e impostos - pelo que passaram a coexistir vários regimes, nomeadamente o resultante do dito art.º 78º do CSC.

Assim, para aquelas, os gerentes - *lato sensu* - são responsáveis "salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais".

O que envolve, até, responsabilidade por actos lícitos.

Ao passo que, nos termos daquele último inciso legal, eles "respondem, para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos".

Do que resulta que aquele art.º 13º apenas intentou regular a dita responsabilidade subsidiária para as dívidas fiscais, deixando intocada a referente a dívidas não fiscais, a cobrar, todavia, no processo de execução fiscal.

Isto, portanto, sem prejuízo da reversão, com pressupostos diferenciados conforme a natureza das dívidas.

Ou seja: um código de processo tributário deve regular a reversão apenas quanto às dívidas tributárias, deixando a outras leis a regulação dos pressupostos de responsabilidade dos gerentes conforme à natureza da dívida.

Assim, no caso, como pretende a recorrente, os pressupostos da responsabilidade dos gerentes são os previstos no apontado art.º 78º do CSC.

É, por outro lado, sabido que a cobrança em processo de execução fiscal, de dívidas não fiscais, de algum modo equiparáveis àquelas — art.º 233º n.º 2 do CPT — se deve ao carácter mais expedito e célere daquele em relação ao processo comum, não se compreendendo que tal augúrio se afirme relativamente ao responsável originário e já não ao subsidiário.

Ainda, é consequência inelutável da posição vencedora, o recurso do credor aos tribunais comuns para afirmação daquela responsabilidade.

Todavia, como a lei impõe a cobrança da dívida através da execução fiscal, sem distinguir entre responsáveis originários e subsidiários, teríamos que a respectiva sentença constituiria título executivo para a execução fiscal, o que não pode deixar de constituir um paradoxo inaceitável.

Finalmente, não resulta prejudicada a defesa dos responsáveis que, nos termos legais - art.ºs 11 e 23 do CPT -, podem deduzir impugnação judicial e opor-se à execução fiscal.

Assim, daria provimento ao recurso, revogando o aresto recorrido, julgando admissível a reversão da execução conforme ao pretendido pelo INGA e consoante ao decidido no acórdão fundamento.

*Brandão de Pinho.*

### Acórdão de 24 de Setembro de 2003.

#### Assunto:

*Recurso para o Tribunal Pleno. Oposição de acórdãos. Requisitos. Decisão implícita da questão fundamental de direito. Recurso findo.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

- I — São três os requisitos de admissibilidade de recurso (por oposição de acórdãos) para o Tribunal Pleno, a saber: que os acórdãos tenham sido proferidos no domínio da mesma legislação; que respeitem à mesma questão fundamental de direito; e que assentem sobre soluções opostas.*
- II — É igualmente necessário que a mesma questão fundamental de direito tenha sido objecto de decisões explícitas em ambos os acórdãos.*
- III — Se no acórdão fundamento a questão fundamental de direito é solucionada apenas de forma implícita não há oposição de acórdãos.*
- IV — Em tal caso, o recurso deve ser julgado findo.*

Recurso n.º 233/03. Recorrente: A. Martins & Martins Lda.; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. **A. MARTINS & MARTINS, LDA**, com sede no Campo de Santa Clara -78-IJK, Lisboa, interpôs recurso para o Pleno desta Secção de um acórdão do TCA que lhe negou provimento a um recurso jurisdicional por si interposto, e que, na sequência, manteve a decisão que lhe aplicou uma coima.

Alegou oposição do acórdão em causa com um outro proferido pela Secção de Contencioso Tributário deste STA, acórdão que identificou.

O Mm. Juiz relator do TCA julgou verificada a oposição de acórdãos.

A recorrente apresentou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

a) O acórdão recorrido decidiu que o prazo a tomar em conta para considerar extinto por prescrição o prazo de procedimento contra-ordenacional foi o que decorreu entre o momento da prática dos factos e a decisão da autoridade administrativa, sem ter em conta qualquer período de tempo posterior à decisão da autoridade administrativa.

b) O acórdão fundamento, por sua vez, tomou em conta para considerar extinto por prescrição o prazo de procedimento contra-ordenacional não o que decorreu entre o momento da prática dos factos e a decisão da autoridade administrativa competente mas entre o momento da prática dos factos e o momento em que se completaram 3 anos já na pendência do recurso no próprio Supremo Tribunal Administrativo.

c) Verifica-se, portanto, oposição de soluções entre os acórdãos referidos, pelo que o acórdão proferido no processo n.º 6393/02 da 2.ª Secção do Contencioso Tributário do TCA é recorrível para a Secção de Contencioso Tributário do STA, ao abrigo da alínea b) do art. 30º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais;

d) Os factos foram praticados em 8 de Junho e em 3 de Julho de 1998, pelo que, quer no momento da apresentação do recurso da decisão da autoridade administrativa quer, por maioria de razão, nas datas em que foram proferidos a sentença e o acórdão recorrido (todos após 3 de Julho de 2001), já haviam decorrido 3 anos sobre a prática da presumível infracção fiscal aduaneira;

e) O prazo máximo de prescrição do procedimento por contra-ordenação fiscal aduaneira é de dois anos nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 20º do RJFA.

f) Não se tendo verificado qualquer caso de suspensão da prescrição do procedimento (art. 27.º-A do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro), aplica-se o disposto no n.º 3 do art. 121º do Código Penal nos termos do qual nunca o prazo de prescrição pode exceder o prazo normal acrescido de metade, pelo que o prazo máximo de prescrição do procedimento por contra-ordenação fiscal aduaneira nunca podia ultrapassar os três anos.

g) Deste modo, já se encontra extinto por prescrição o procedimento contra-ordenacional relativamente aos factos objecto do acórdão recorrido;

h) O acórdão recorrido além de estar em oposição à jurisprudência do STJ (Acórdão de jurisprudência n.º 6/2001, publicado no DR n.º 76, Série I-A, de 30 de Março) e do Acórdão da Secção de Contencioso Tributário desse ST A (Recurso n.º 19024 de 7 de Outubro de 1998),

violou o n.º 3 do art. 121º do Código Penal ao fazer errada interpretação aplicação dessa disposição legal.

Não houve contra-alegações.

Neste STA o EPGA emitiu duto parecer, sustentando que não ocorre a alegada oposição de acórdãos. Mas, a entender-se haver oposição, então o recurso deve proceder.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Importa previamente apreciar a questão prévia suscitada pelo MP.

É certo que o Exmº Juiz relator do TCA já decidiu haver oposição de acórdãos. Mas tal decisão não vincula este Supremo Tribunal art. 687º, 4, do CPC.

Pois bem.

Vejamus então.

São três os requisitos, previstos na lei, para que seja admissível o recurso para o Tribunal Pleno, com base em oposição de acórdãos, a saber:

- que tenham sido proferidos no domínio da *mesma legislação*;
- que respeitem à *mesma questão* fundamental de direito;
- que assentem sobre *soluções opostas* - vide art. 30º, b), do ETAF.

Requisitos cumulativos, entenda-se.

Veja-se, do mesmo modo, o art. 765º do CPC, que se mantém em vigor no tocante aos recursos para o Pleno deste Supremo Tribunal.

Exige-se também, e obviamente, identidade de situações de facto, já que, sem esta, não tem sentido a discussão dos referidos requisitos.

Ou seja, e para que exista oposição é necessária tanto uma identidade jurídica como factual.

Mas não só.

Na verdade, e como adiante diremos, e para se poder falar em oposição de acórdãos, é necessário que a mesma questão fundamental de direito tenha sido objecto de decisões explícitas em ambos os casos, e não apenas decisões meramente implícitas.

É assim a esta luz que há-de ser vista a questão suscitada pelo MP.

Pois bem.

Na verdade, e como bem refere o EPGA, no acórdão recorrido decidiu-se, acolhendo a tese da 1.ª Instância, que "o disposto no art. 121º, n.º 3 do CP, só se aplica no caso de a decisão administrativa não ser proferida e notificada ao arguido antes de decorrido o prazo de dois anos mais metade", pelo que tendo a decisão administrativa sido aplicada e notificada ao arguido antes de decorrido tal prazo, não havia lugar à prescrição do procedimento contra-ordenacional", de passo que no acórdão fundamento, por seu turno, a questão não se pôs nestes termos. O que o acórdão fundamento considerou, sem mais, é que decorrido o prazo de três anos (sem trânsito em julgado da decisão que aplicou a coima) sobre a infracção praticada, ocorre a prescrição.

Não se decidiu expressamente sobre se o prazo prescricional decorre apenas no processo administrativo.

É certo que no acórdão fundamento há uma pista que pode inculcar uma ideia que leve a concluir que não há que distinguir entre processo administrativo e judicial.

Na verdade, considerou-se que a infracção teve lugar em 19/12/92.

Que foi aplicada uma coima pela autoridade administrativa.

E que a prescrição do procedimento ocorreu em 19/12/95.

Ora, daqui é de concluir que implicitamente o acórdão fundamento considerou que o tempo (três anos) que decorre entre a prática dos factos que constituem ilícito contra-ordenacional e a prescrição é um prazo contínuo (descontada a eventual suspensão da prescrição), que, à mingua do trânsito em julgado da decisão, leva inexoravelmente à prescrição, independentemente da decisão administrativa e do momento em que a mesma é proferida.

Só que esta é uma decisão implícita.

E a oposição de acórdãos tem a ver com decisões explícitas. Veja-se a este propósito o acórdão do Plenário deste Supremo Tribunal de 12/02/03 (rec. n.º 35.705).

Escreveu-se:

"Ora, no aresto (...) não há uma pronúncia explícita a tal propósito como seria mister e é jurisprudência pacífica - cfr. por todos o recente acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 19/06/02, rec. 18.777, de 27/Fev./96 in Ac. Dout. 416/17- 1027 (Pleno da Secção de Contencioso Administrativo), idem de 27/06/95, in Ac. Dout. 409/72, idem de 29/3/94 in Ac. Dout. 391/881, idem de 14/Dez./93, Ac. Dout. 388/484, idem de 18/12/90, in Ac. Dout. 365-630.

"Quando muito, haverá no ponto, uma pronúncia implícita, insuficiente para o efeito ...".

Face ao exposto, e porque não há oposição (explícita) entre o acórdão fundamento e o acórdão recorrido, o recurso não pode prosseguir.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar findo o recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 200 e a procuradoria em 50 %.

— Lisboa, 24 de Setembro de 2003. — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* (relator) — *Vitor Manuel Marques Meira* — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *António José Pimpão* — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* — *João Plácido Fonseca Limão* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale*.

### Acórdão de 24 de Setembro de 2003.

#### Assunto:

*Oposição de acórdãos.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*Sendo dissemelhantes os factos em referência nos arestos recorrido e fundamento, inexistente oposição de acórdãos relevante para efeitos da alínea b) do artigo 30º do ETAF, por isso que o recurso interposto para o Pleno de acórdão da Secção sob a invocação da mesma deve ser dado por findo.*

Recurso n.º 968/02-50. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José Maria Alentisca; Relator: Ex<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública recorre para esta formação do acórdão da Secção de fls. 160-167 v.º, sob a invocação da alínea b) do artigo 30º do ETAF, por isso que o reputa em oposição com o acórdão da mesma Secção de 22.X.2000, tirado no recurso n.º 22 378.

Admitido o recurso, apresentou a Rct. alegação tendente a demonstrar a existência da alegada oposição, que no despacho de fls. 182-183 se julgou verificada, em consequência se determinando o prosseguimento do recurso.

Alegando sobre a questão de fundo, a FP conclui:

a) Está em causa a impugnação do despacho de indeferimento da reclamação da 1.ª avaliação feita a um imóvel.

b) As normas da alínea d) do artigo 23º e n.º 6º do artigo 155º do CPT definem um regime em que a impugnação dos actos de fixação dos valores patrimoniais só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no processo de avaliação.

c) A competência da comissão de avaliação abrange o conhecimento de qualquer vício dos actos de fixação do valor, quer seja erro de facto, quer seja erro de direito.

d) O regime resultante da conjugação da alínea d) do art.º 23º e n.º 6 do artigo 155º do CPT é um regime de duplo grau de apreciação administrativa.

e) A expressão “esgotamento dos meios gratuitos” convém sempre à 2.ª avaliação.

f) O não esgotamento dos meios gratuitos obrigatórios implica a rejeição da impugnação judicial.

Por seu lado, as alegações do recorrido José Maria Alentisca culminam com as seguintes conclusões:

1ª Todas as que constam das alegações que acompanharam o recurso para o STA.

2ª O recorrente não atacou o resultado da 1.ª avaliação.

3ª O recorrente pediu a anulação do pedido de avaliação, representado pela declaração do artigo 208º, que à Comissão de avaliação não compete apreciar.

O distinto PGA entende que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

E, desde logo, importa reapreciar a questão preliminar da alegada oposição de acórdãos - artigo 766º, 3, do CPC (texto anterior ao DL n.º 329.º-A/95, de 12.XII).

Para que exista oposição de acórdãos relevante para efeitos da alínea b) do artigo 30º do ETAF, indispensável é, segundo jurisprudência pacífica, que sejam idênticos os factos contemplados em ambas as decisões, que a questão fundamental de direito decidida seja a mesma e que os acórdãos hajam sido proferidos no domínio da mesma legislação, como tal se considerando sempre que se não verifique uma substancial alteração de regulamentação jurídica. Ainda, que o acórdão fundamento tenha transitado em julgado.

Debruçando-nos sobre a identidade factual, realçamos que, no aresto recorrido se diz que “o recorrente reclamou da avaliação, sem resultado, pelo que impugnou, perante o tribunal tributário de 1.ª instância, o despacho de indeferimento”.

E, mais à frente, delimitando “os contornos do problema que o recorrente pretende submeter aos tribunais”, nele se nota que “é seu entender que nada na lei autoriza a Administração Fiscal a avaliar

o seu imóvel, só porque passou a estar constituído em propriedade horizontal. Daí que tenha recorrido ajuízo com o intuito de provocar o desaparecimento do acto avaliativo. Desde que tal insubstista, parecem, necessariamente, os que lhe são consequentes, a saber, a inscrição na matriz do valor que apurou e as liquidações que partiram desse valor. Por isso o recorrente não só não requereu segunda avaliação, visando um valor inferior ( pois se, para ele, nem a primeira devia ter lugar! . . . ), como não impugnou os actos de liquidação (que não entende enfermos de qualquer vício próprio).

Como claramente afirma na conclusão 21.ª, pdiu sempre e só a anulação da avaliação e sempre, como consequência dessa anulação, a anulação do valor patrimonial a mais determinado e a anulação da contribuição autárquica, correspondente a esse valor patrimonial a anular.”

E, na verdade, do processo de reclamação apenso se vê que, notificado em 22.XI.1994, para “reclamar, querendo, contra o rendimento ilíquido de 2 520 000\$00, a percentagem de 10% para despesas de conservação, os encargos de 32 400\$00, o rendimento colectável de 2 235 600\$00 e o valor tributável de 33 534 000\$00, fixados ao seu prédio destinado a habitação e comércio, que possui na Rua do Brasil, 250-252-254, freguesia de Sé Nova, e que acaba de ser avaliado sob o n.º 1579 da respectiva caderneta de avaliação de prédios urbanos”, no seguinte dia 30, o ora impugnaste, José Maria Alentisca, apresentou ao Director de Finanças do Distrito de Coimbra reclamação, “nos termos do artigo 97º do Código de Processo Tributário, contra a avaliação que alterou os rendimentos e valores inscritos em matriz para os agora notificados.”

Mais se vê de tal processo apenso que, em 25.IX.1996, foi o dito cidadão notificado do despacho de indeferimento que recaiu sobre tal pretensão de “anulação da Avaliação efectuada” e que é do seguinte teor:

*Concordo com o Sr. Chefe de Divisão. Assim, com base nos fundamentos que validamente invocou e atendendo ainda que, para, efeitos de Contribuição Autárquica, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, será havida como constituindo um prédio (n.º 4 do artigo 2º do Código respectivo), sendo evidente existirem prédios distintos antes e depois da respectiva constituição naquele regime, tornando-se indispensável a inscrição prevista no artigo 14º daquele Código e logo a competente avaliação, indefiro o pedido.*

*Notifique-se.*

*C.ª, 96-06-25.*

*O Director de Finanças, por delegação, Manuel Joaquim da Silva Marcelino.*

Volvendo à presente impugnação judicial, logo se vê do intróito da petição inicial, apresentada em 02.X.1996, que tal contribuinte “vem, nos termos da alínea e) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 123º do Código de Processo Tributário, impugnar o despacho proferido no referido processo de reclamação (. . .).”

Temos, pois, bem claro, que esta impugnação não visa atacar o resultado da avaliação (1ª), contrariamente ao que sucedeu no processo judicial tributário em que foi proferido o acórdão fundamento.

Com efeito, neste se refere que “a situação em apreço prende-se com a (in)impugnabilidade judicial de uma primeira avaliação fiscal de um lote de terreno para construção, ao qual é atribuído o valor patrimonial de 53 200 000\$00, realizada em 1995, em relação à qual

o contribuinte, requerendo segunda avaliação, até fez uso do procedimento facultado pelo artigo 279º do CCPIIA, mantido em vigor nos termos dos arts. 6º e 8º/1 e 2 do DL 442/88, de 30.11, enquanto não vigorar o Código das Avaliações, e art.º 96º do CIMSISD.”

Como assim, os quadros factuais contemplados nos dois arestos são nuclearmente divergentes, pois que a materialidade das duas petições iniciais em foco é, na essência, diversa, o que tanto basta para se concluir, como se conclui, que não se perfila a alegada oposição.

É que, parafraseando o acórdão deste Pleno de 12.III.1997 rec. 20 164, sem identidade de situações de facto, não tem sentido a discussão dos restantes pressupostos do recurso por oposição de julgados — identidade da questão fundamental de direito, mesmo enquadramento jurídico, trânsito em julgado do acórdão fundamento.

Termos em que se acorda dar por findo o presente recurso jurisdicional — artigo 767º, 1, do CPC (texto anterior ao DL n.º 329º-A/95, de 12.XII).

Não é devida tributação — artigo 2º da Tabela das Custas no STA.

Lisboa, 24 de Setembro de 2003. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa* — *Almeida Lopes* — *Fonsecas Limão* — *Vitor Meira* — *Alfredo Madureira* — *António Pimpão* — *Pimenta do Vale* — *Baeta Queiroz* (vencido pelas razões expressas no despacho de fls.182/183).

### Acórdão de 24 de Setembro de 2003.

#### Assunto:

*Terreno para construção. Loteamento. Alterações ao Plano Director Municipal. Identidade e capacidade construtiva. Avaliação do terreno.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Terreno para construção é o terreno definido no art. 6º, n. 3, da CCA (anteriormente, art. 1º, § 2º do CIMV).*
- II — *Se um terreno, inicialmente loteado, perdeu a sua identidade e capacidade construtiva, por força de alterações ao PDM, deixando assim de ter aptidão para construção, dependendo a eventual e posterior construção da apresentação de um projecto de loteamento, sua eventual aprovação, e emissão do respectivo alvará, então tal terreno não pode ser agora considerado terreno para construção.*
- III — *O acto de avaliação desse terreno, como terreno de construção, deve assim ser anulado.*

Recurso n.º 1018/02. Recorrente: Maria Emília Llach Ribeiro Salgado de Oliveira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. **MARIA EMÍLIA LLACH RIBEIRO SALGADO DE OLIVEIRA**, identificada nos autos, interpôs recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal do acórdão do Tribunal Central Administrativo, que negou provimento a um recurso por si interposto de uma decisão do Mm. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância, que julgara improcedente a impugnação por si deduzida contra a avaliação de uma parcela de terreno.

Alegou oposição de acórdãos. Concretamente defende que o acórdão recorrido está em oposição a um acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do mesmo TCA.

O Exmº Juiz relator do acórdão recorrido proferiu despacho, julgando verificada a alegada oposição de acórdãos.

Notificada para o efeito, a recorrente apresentou as pertinentes alegações, que finalizaram com o seguinte quadro conclusivo:

a) Os factos e o direito sobre que assentaram o acórdão fundamento e o acórdão recorrido são os mesmos, embora exista oposição entre eles;

b) A recorrente é comproprietária com seus filhos de um terreno sito na freguesia do Alto do Pina descrito na 6.ª Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º 8919;

c) Em 06.04.84 a recorrente e seus filhos celebraram com a Câmara Municipal de Lisboa uma escritura -fls. 12 -que, acompanhada da planta n.º. 16386 B, -fls. 27- previa parcelas onde poderia ser levada a efeito construção;

d) Em 31.12.85 caducou aquele loteamento, por aplicação do art. 54º, nº 1, do Decreto-Lei nº. 400/84, de 31 de Dezembro, sem que nada tivesse sido projectado ou construído nos terrenos loteados;

e) Mas, mesmo que então não tivesse caducado aquele loteamento, o mesmo deixou de ser válido com o Plano Director Municipal de Lisboa (PDML) ratificado pela Resolução do Conselho de Ministros nº. 94/94, publicado no Diário da Republica, I Série B, de 29.09.94, que estabeleceu as regras a que passou a obedecer a ocupação, uso e transformação do solo municipal, como afirma a própria C.M.L. a fls. 99;

f) Aliás aquela Autarquia esclarece expressamente -fls. 100 -que os lotes em poder da impugnante “não existem legalmente para efeitos de neles se poder construir de imediato”;

g) Nos termos do nº 3 do art. 6º do Código da Contribuição Autárquica apenas são terrenos para construção os que assim tenham sido declarados no título aquisitivo (destinação subjectiva) e aqueles a que foi concedido alvará de loteamento, aprovado projecto ou concedida licença de construção (destinação objectiva);

h) No caso concreto *sub judice* nem a escritura de 06.04.84 -fls. 12 - é título aquisitivo (porque o prédio já pertencia há muito à impugnante e seus filhos), nem ao chamado “Lote 21”, que a Administração Fiscal delimitou como terreno para construção, foi concedido alvará de loteamento, aprovado projecto ou concedida licença de construção;

i) O acórdão recorrido deveria portanto ter julgado procedente a impugnação e anulado o acto da Administração Fiscal que delimitou o “Lote 21” e determinou a sua avaliação;

j) Numa situação de facto e de direito semelhante foi aquela a decisão do acórdão fundamento cujo teor e trânsito em julgado estão certificados nestes autos;

k) Sempre salvo o devido respeito, a melhor jurisprudência é a do acórdão fundamento que portanto deve ser confirmada, julgando-se em consequência procedente este recurso com todos os efeitos legais.

Não houve contra-alegações.

Foi dada vista ao MP.

Collidos os vistos legais, cumpre decidir do mérito do recurso, já que ocorre efectivamente oposição de acórdãos.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada no acórdão recorrido:

a) Em 6/4/84, a impugnante e outros, celebraram com a Câmara Municipal de Lisboa escritura de doação, dação em pagamento e venda realizada no Notário privativo da Câmara Municipal de Lisboa, através da qual, além do mais, foram destacadas várias parcelas de terreno da parte rústica do prédio sito na freguesia do Alto de Pina, descrito sob o nº 8919, a fls.10, do Livro 8-27, da 6ª Conservatória do Registo Predial de Lisboa, propriedade daqueles, parcelas essas delimitadas na planta n.º 163868, da 7.ª Repartição da Direcção dos Serviços de Urbanização da referida edilidade, anexa à mesma escritura, tudo conforme cópia junta a fls. 12 a 26 dos presentes autos e que se dá aqui por integralmente reproduzida.

b) Na escritura identificada no nº 1, ficou igualmente declarado que a impugnante e outros ficavam na posse de parcelas de terreno com a área de cinco mil quinhentos e vinte oito metros e oitenta decímetros quadrados, podendo levar a efeito a construção de edifícios num total de trinta e oito mil trezentos e dezasseis metros quadrados por piso, tudo de acordo com o plano de urbanização para aquela zona da cidade (cfr. documento junto a fls. 12 a 26 dos presentes autos).

c) Em 4/4/97, realizou-se a avaliação oficiosa, com vista a posterior inscrição matricial, da parcela de terreno para construção com a área de quatrocentos e trinta e oito vírgula cinquenta metros quadrados, sito na Av. Afonso Costa, nesta cidade, designada por lote 21 e constante da planta de urbanização nº 163868, da 7.ª Repartição da Direcção dos Serviços de Urbanização, anexa à escritura identificada no nº 1, no âmbito da qual foi atribuído o valor de Esc. 50.000\$00, a cada metro quadrado de terreno para construção, correspondendo à área total o valor de Esc. 119.680.000\$00, tudo conforme cópia de termo de avaliação junta a fls. 31 e 32 e que se dá aqui por integralmente reproduzida (cfr. informação exarada a fls. 104 destes autos).

d) A parcela de terreno para construção identificada no nº 3, foi inscrita na matriz predial urbana da freguesia de Alto de Pina, sob o art. 651 (cfr. documento junto a fls. 9 dos autos).

e) Em 12/11/97, através do ofício nº 5469 oriundo da R. F. do 5º Bairro Fiscal de Lisboa, registado e com A/R, a impugnante foi notificada dos resultados da avaliação referida no nº 3, no qual, além do mais, se concede o prazo de oito dias para reclamar da mesma (cfr. documentos juntos a fls. 34 e 35 dos autos).

f) Em 20/11/97, Maria Emília Llach Ribeiro Salgado de Oliveira deduziu reclamação graciosa tendo por objecto a avaliação identificada no nº 3 (cfr. carimbo de entrada apostado a fls. 1 do apenso de reclamação graciosa).

g) Em 13/5/98, deu entrada na R.F. do 5º. Bairro Fiscal de Lisboa a impugnação apresentada por Maria Emília Llach Ribeiro Salgado de Oliveira, a qual tem por objecto a avaliação identificada no nº 3 (cfr. carimbo de entrada apostado a fls. 2 dos autos).

h) Em 26/3/99, deu entrada na R. F. do 5º Bairro Fiscal de Lisboa cópia da informação nº 100/DPU/99 pedida pela referida entidade, incidente sobre o loteamento resultante da planta nº 163868 B identificada no nº 1 e oriunda do Departamento de Planeamento Urbanístico da Câmara Municipal de Lisboa, da qual, além do mais, consta o seguinte (cfr. documento junto a fls.99 e 100 dos autos)

a) “. . . As alterações impostas pelo Plano Director Municipal para a zona em causa invalidaram parte do que consta na planta nº 16386 B... a qual foi corrigida com um novo desenho da disposição dos Lotes que possibilitou a reposição da Área Bruta de Construção inicialmente acordada . . .”;

b) “Os interessados declararam aceitar esta nova proposta em 14/4/97.

3. Como acima se referiu, o relator do acórdão recorrido entendeu haver oposição de acórdãos.

Idêntica perspectiva foi expressamente assumida pelo ora relator (fls.

E nada há a apontar a uma tal conclusão, que é de sufragar sem reservas.

Avancemos então.

Está em causa saber se estamos perante um terreno para construção.

Como bem se refere no acórdão recorrido, e decorre do probatório, o terreno em causa, em função da escritura de doação, era definido como um terreno para construção.

Vigorava então o CIMV, que no seu art. 1º, §2, que dispunha:

“São havidos como terreno para construção os situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização já aprovados e os assim declarados no título aquisitivo”.

Estando afastada a hipótese versada em último lugar (título aquisitivo), a zona em causa (na qual se situava o lote n. 21, que é o que está em causa nos autos) estava compreendida em plano de urbanização (vide alínea b) do probatório).

A esta luz, como é evidente, estávamos perante um “terreno para construção”, sujeito a avaliação para subsequente inscrição na matriz, como decorre hoje do art. 14º do CCA.

Já vimos, porém, que a avaliação oficiosa do terreno em causa para ulterior inscrição matricial (em 4/4/97) - vide alínea c) do probatório - foi notificada à recorrente em 12/11/97 - vide alínea e) do probatório.

Então a definição de “terreno para construção” decorria do art. 6º, n. 3, da CCA, com o seguinte texto legal:

“Terrenos para construção são terrenos, situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedido alvará de loteamento, aprovado projecto ou concedida licença de construção e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se, no entanto, aqueles a que as entidades competentes vedem toda e qualquer licença de construção, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas, ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou a equipamentos públicos.”

Também a esta luz se poderia dizer que o terreno em causa seria terreno para construção, por isso que, e como decorre da alínea b) do probatório, foi aí autorizada a construção.

Porém, a isto obtempera a recorrente, afirmando que, depois da celebração da escritura de doação, dação em pagamento e venda (alínea a) do probatório), o loteamento respectivo deixou de ser válido ou caducou (por aplicação do art. 54º, 1, do DL n.º 400/84, de 31/12

ou, pelo menos deixou de ser válido com o Plano Director Municipal de Lisboa, ratificado pela Resolução do Conselho de Ministros n. 94/94, publicado no DR, I Série - B, de 29/9/94), tanto que a autarquia esclarece no processo respectivo que os lotes em poder da recorrente “não existem legalmente para efeitos de neles se poder construir de imediato”.

A isto o que obtempera o acórdão recorrido?

Nada melhor do que transcrever o passo respectivo do acórdão recorrido.

Escreveu-se aí nomeadamente o seguinte:

“Conforme informação da CML de fls. 99 (V. h) do probatório, o referido lote, por força das alterações impostas pela publicação do PDM para a zona, invalidou parte do que consta da planta n. 16386-B (7ª Rep. DSU), tendo sido corrigida com um novo desenho de disposição de lotes que possibilitam a reposição da Área Bruta de Construção inicialmente acordada.

Os interessados, de acordo com a mesma informação, aceitaram a nova proposta em 14.4.97.

Por outro lado, relativamente ao lote 21 e outros indicados na informação, a construção de edifício depende da apresentação de projecto de loteamento para aprovação e posterior emissão do respectivo Alvará.

Portanto, o referido lote, no sentido de área de terreno destinado a construção, manteve-se, não obstante as alterações operadas pelo PDM.

O terreno continua, por isso, com a vocação declarada na escritura.

De todo o modo, o terreno foi declarado na escritura como sendo para construção e situa-se em zona urbanizada ou compreendida em planos de urbanização, conforme resulta dos autos. Tanto bastaria, quer de acordo com o art. 1º do CIMV, quer de acordo com o actual art. 6º do CCA, para lhe ser reconhecida aquela qualidade”.

Daqui decorre que para o acórdão recorrido o terreno se manteve como terreno destinado a construção.

Que dizer?

Pois bem.

Como vimos supra, o lote aqui em causa é o lote n. 21, constante da planta de urbanização n.º 163868 (alínea c) do probatório).

Será que tal lote existe realmente? Ou, como defende o recorrente, perdeu o mesmo a sua identidade e capacidade construtiva?

O departamento de Planeamento Urbanístico da Câmara Municipal de Lisboa, instado directamente pela Repartição de Finanças de Lisboa, dá resposta a esta questão (vide alínea h) do probatório).

A informação, que mereceu a concordância do responsável, é do seguinte teor:

“Pretende as seguintes informações:

- Se o loteamento resultante da planta n. 16386B da 7.ª Repartição/DSU se mantém válido face ao PDML.

- Se os lotes previstos existem legalmente para efeito de construção imediata.

As alterações impostas pela publicação do Plano Director Municipal para a zona em causa invalidaram parte do que consta na planta n. 16.386B (7.ª Rep. - DSU) (que se junta cópia fls. 2), a qual foi corrigida com um novo desenho da disposição dos Lotes que possibilitou a reposição da Área Bruta de Construção inicialmente acordada.

Os interessados declararam aceitar esta nova proposta em 1997.04.14 (fls. 117 do processo 2968/PGU/96).

O loteamento do terreno a Sul da Av. Afonso Costa, constituído pelos Lotes n.ºs. 4 e 5 (consultar fl.3), uma parte dos lotes em causa, foi aprovado em 1997.06.27 por despacho de S. Ex.ª o Presidente (Proc. 2968/PGU/96, em vias de emissão de Alvará).

No que se refere aos 2 conjuntos de Lotes 16, 17, 18, 19, 20,21, 21-A, 21-B e 48, 49 e 5,0 -(consultar fls. 3) - que formam parte de duas bandas distintas de edifícios, a construção dos mesmos depende da apresentação dum Projecto de Loteamento pela interessada, Maria Emília Llach Ribeiro Salgado Oliveira, sua aprovação e posterior processo de emissão do respectivo Alvará.

Em conclusão, informa-se que os lotes constantes na planta 1638686B que integram as parcelas que ficaram na posse de Maria Emília Llach Ribeiro Salgado Oliveira não existem legalmente para efeitos de neles se poder construir de imediato”.

Quer isto dizer que o lote 21, tal como emergia da escritura de doação, dação em pagamento e venda (alínea a) do probatório), deixou de ter apetência para construção, dependendo a eventual e posterior construção da apresentação de um projecto de loteamento, sua eventual aprovação, e emissão do respectivo alvará.

Deixou assim de ser um “terreno para construção”, por isso que, diferentemente do que sustenta o acórdão recorrido, não se pode dizer que o referido lote, no sentido de área de terreno destinada a construção, se manteve.

Nem vale dizer, como se faz no acórdão recorrido, que o terreno foi declarado na escritura como sendo para construção.

É que a escritura em causa nos autos não é manifestamente *título aquisitivo*, para usar a expressão legal.

Assim sendo, e não se tratando de um “terreno para construção”, não havia lugar a avaliação.

Sem que daí resulte qualquer prejuízo para a Fazenda Pública, que pode promover a avaliação do terreno quando se concretizar efectivamente o loteamento do terreno em causa.

A decisão recorrida não pode pois manter-se.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão e a sentença recorridos, julgando-se procedente a impugnação, anulando-se em consequência o acto de avaliação impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Setembro de 2003. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Mendes Pimentel* — *Alfredo Madureira* — *Almeida Lopes* — *Fonseca Limão* — *Vitor Meira* — *Baeta Queiroz* — *António Pimpão* — *Pimenta do Vale*.

### Acórdão de 24 de Setembro de 2003.

**Assunto:**

*Correcção do processo.*



**Doutrina que dimana da decisão:**

*Quando o meio usado pelo recorrente não for o adequado segundo a lei, o S T A ordena a correcção do processo.*

Recurso n.º 158/02; Recorrente: Júlio Amorim & Filhos, Ld.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Cons.º Dr. Almeida Lopes.

JÚLIO AMORIM & FILHOS, Ld.ª, com sede na Rua do Arco a S. Mamede, S.A. - Lote 9 R/C Esqº, Lisboa, deduziu oposição à execução fiscal em 4.7.97.

Por sentença de fls. 85 e seguintes, o 4.º Juízo do Tribunal Tributário de Lisboa julgou a oposição improcedente.

Após recurso, o Tribunal Central Administrativo, por acórdão de fls. 122 e seguintes, negou-lhe provimento.

Com fundamento em oposição de acórdãos, por requerimento de fl. 128 a recorrente recorreu para e Pleno da 2.ª Secção do STA, tendo apresentado as alegações de fls. 132 e seguintes, tendentes a demonstrar a existência de oposição dos acórdãos.

Remetido o processo a este Pleno da 2.ª Secção, o M.º Pº emitiu duto parecer a suscitar a questão prévia da irrecorribilidade para o Pleno com base em oposição de acórdãos, pois, tendo o processo sido instaurado em 4.7.97, cabia recurso para a Secção de Contencioso Tributário do STA e não para o Pleno por oposição de acórdãos.

Ouvida, a recorrente reconheceu ter praticado um erro processual quanto à espécie de recurso, pelo que pede que se declare competente a Secção e não o Pleno deste STA e que se aproveite o requerimento de recurso e lhe seja dada oportunidade para apresentar alegações.

Corridos as vistas cumpre decidir.

O processo começou em 4.7.97.

Nessa altura, a recorrente tinha direito a um triplo grau de jurisdição.

O DL 229/96, de 29 de Novembro, que entrou em vigor em 15.9.97, acabou com o triplo grau de jurisdição e permitiu recurso para o Pleno do STA dos acórdãos do TCA com fundamento em oposição de acórdãos.

Mas esse recurso para o Pleno apenas passou a ser admissível para os processos instaurados após 15.9.97 (art.º 120º do ETAF, na redacção do DL 229/96, de 29 de Novembro).

Significa isto que, *in casu*, o recurso para o Pleno não é admissível.

A recorrente desloca a questão para o erro na espécie de recurso.

Não se trata de um erro na espécie de recurso, mas de uma questão de não admissibilidade de recurso.

Ora, o recurso que foi interposto para o Pleno não é admissível por lei, pelo que há que proceder à convalidação do processo e ao aproveitamento do requerimento, para seguir a espécie legal.

Nestes termos, acordam os juízes deste Pleno em ordenar a baixa dos autos à instância para a tramitação adequada do recurso, para a 2.ª Secção deste STA, com notificação da recorrente para alegar. Sem custas.

Lisboa, 24 de Setembro de 2003. — Almeida Lopes (relator) — Lúcio Barbosa — Brandão de Pinho — Mendes Pimentel — Vítor Meira.

**Acórdão de 24 de Setembro de 2003.****Assunto:**

*Oposição de julgados. Divergência quanto aos factos indutora de decisão diversa.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*I — Para que haja oposição de acórdãos torna-se necessário que os arestos tenham sido proferidos no âmbito da mesma legislação, que respeitem à mesma questão fundamental de direito e que assentem em soluções opostas.*

*II — Tal não acontece se os factos provados no acórdão fundamento e no acórdão recorrido são diferentes e, como tal, indutores de diferente apreciação jurídica.*

Recurso n.º 1474/02. Recorrente: Emídio Manuel Duarte Sombreiro; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

Emídio Manuel Duarte Sombreiro recorreu para o Pleno desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão do Tribunal Central Administrativo que manteve a sentença recorrida, invocando oposição de acórdãos. Fundou o seu recurso na oposição com o acórdão do Tribunal Central Administrativo de 3 de Fevereiro de 1998 relativamente ao fundamento de ausência de culpa do gerente na insuficiência do património da sociedade tendo por base o critério do bom pai de família e na oposição com o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de Dezembro de 1996 relativamente ao fundamento da ilegitimidade do gerente que lhe viu revertida a dívida sem que tivesse sido executado previamente o património da sociedade. Formulou as seguintes alegações para sustentar a oposição invocada:

I - O acórdão ora sob recurso está em oposição com Acórdão anterior, nomeadamente, com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no dia 04 de Dezembro de 1996, e publicado in Boletim do Ministério da Justiça, 462, a páginas 270, ao não se ter pronunciado sobre a reversão da execução fiscal para o ora recorrente.

II - Não é de reverter a execução fiscal para o responsável subsidiário, enquanto não se mostrar executado todo o património da executada “Manuel Emídio Sombreiro, Lda”, existindo omissão de pronúncia, também, quanto à verificação ou não, de terem sido todos os bens executados.

III - Concluiu-se que o ora recorrente, enquanto responsável subsidiário contra si revertida a execução fiscal, sem que tenha sido feita a excussão prévia de todo o património do primitivo executado, é de considerar como parte ilegítima, pelo que deverá ser absolvição da presente execução fiscal, incorrectamente, revertida contra si.

IV - O acórdão recorrido está em oposição, relativamente, ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo, proferido em 3 de Fevereiro de 1998, e publicado in Boletim do Ministério da Justiça, 474, a páginas 571, ao não declarar que o recorrente, enquanto gerente, teve uma actuação adequada à de um bom pai de família.

V - Age com a diligência de um bom pai de família, o gerente que tentou recuperar a empresa, pelos próprios meios, tendo inclusive colocado bens pessoais ao serviço da dívida, ainda que tenha feito uma avaliação errada da previsibilidade que a sociedade tinha em se recuperar, não sendo de considerar culposa a sua actuação, também pelo risco que sempre acarreta uma actividade empresarial e tendo por referência uma conjuntura que se veio a mostrar desfavorável à recuperação.

VI - Não existe nexo de causalidade entre a actuação do gerente e a insuficiência do património da sociedade, quando se demonstrou que, como foi o caso, a actuação do mesmo está isenta de culpa.

VII - Pelo que se conclui por, ter sido ilidida a presunção de culpa do recorrente na insuficiência do património, presunção essa prevista no artigo 13º do Código de Processo Tributário e, em consequência, ser o recorrente absolvido da responsabilidade no pagamento da dívida.

Não houve contra-alegações.

Pelo M.º Juiz recorrido foi julgado ocorrer oposição de acórdãos.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido de que se julgasse findo o recurso por o recorrente não ter alegado e muito menos demonstrado a oposição de julgado entre o acórdão de fls. 213 e os acórdãos fundamento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Embora o Relator do acórdão recorrido tenha considerado haver oposição de acórdãos tal entendimento não vincula este Pleno que terá de reapreciar se tal oposição ocorre.

Para que seja admissível recurso para o Pleno por oposição de acórdãos torna-se necessário que os arestos tenham sido proferidos no domínio da mesma legislação, que respeitem à mesma questão fundamental de direito e que assentem em soluções opostas (artigo 30º alínea b) do ETAF).

Cumpre em primeiro lugar apreciar se, como refere o Ministério Público, a recorrente não alegou nem demonstrou que havia oposição entre os julgados. Na verdade, prescreve o artigo 284 n.º 3 do Código de Procedimento e Processo Tributário que, dentro dos 8 dias seguintes ao despacho de admissão do recurso, o recorrente apresentará uma alegação tendente a demonstrar que entre os acórdãos existe a oposição exigida.

Compulsando as suas alegações constata-se que o recorrente assenta a oposição que invoca no modo como foi decidida a matéria de facto. Assim, quanto à oposição com o acórdão de 4/12/96, diz que o acórdão recorrido não se pronunciou sobre a reversão fiscal para o ora recorrente nem quanto à verificação ou não de terem sido excutidos todos os bens, daí retirando a conclusão de que deveria ser considerado parte ilegítima e como tal absolvido da execução que contra si incorrectamente revertera. Como se vê destas três primeiras conclusões que acima se transcreveram, o recorrente questiona os factos que o tribunal fixou, refere que estão em oposição com o acórdão que cita, mas não mostra a existência da oposição quanto à mesma questão fundamental de direito que não pode basear-se numa diferente base factual. Se, como diz, o acórdão recorrido se não pronunciou sobre a reversão ou sobre a verificação de terem sido excutidos todos os bens da executada, não pode considerar-se que o acórdão está em oposição a outro que assentou em bases fácticas diferentes. Haveria oposição se a mesma questão fundamental tivesse sido tratada de

modo diferente em situações de facto similares, mas não se os factos em que cada um assentou são diferentes, tendo a situação jurídica sido apreciada em função desses factos. Não ocorre por conseguinte oposição entre o acórdão recorrido e o que o recorrente indica de 4/12/96 do Supremo Tribunal Administrativo.

O mesmo aliás se poderá dizer em relação à oposição com o acórdão de 3/2/98 do Tribunal Central Administrativo. Também aqui o recorrente questiona a não consideração da sua actuação como adequada à de um bom pai de família. Saber se a sua actuação foi ou não correcta e se agiu com culpa ilidindo a presunção da sua responsabilidade pela dívida é matéria de facto que as instâncias apreciaram em face do processo e que não pode constituir fundamento de oposição com outro acórdão que apreciou de modo diverso os factos com que foi confrontado. Não há pois divergência quanto à mesma questão fundamental de direito por os acórdãos terem na sua génese situações de facto diversas. Por isso também aqui não se verifica a pretendida oposição de julgados.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso.

Custas pelo recorrente, fixando em € 150 a taxa de justiça e em 50% a procuradoria.

Lisboa, 24 de Setembro de 2003. — *Vitor Manuel Marques Meira* (relator) — *João Plácido da Fonseca Limão* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* — *Domingos Brandão de Pinho* — *José Joaquim Almeida Lopes* — *António José Pimpão* — *Luís Filipe Mendes Pimentel*.

## Acórdão de 24 de Setembro de 2003.

### Assunto:

*Direito aduaneiro. Direito comunitário. Art.º 639º parág. 2º do Reg.º Alfândegas. Art.º 12º do Tratado de Roma. Encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros. Equivalência a contra-ordenação aduaneira.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A percentagem ad valorem prevista no parág. 2º do art.º 639º do Reg.º das Alfândegas não constitui um encargo de efeito equivalente, no sentido do actual art.º 25º (ex art.º 12) do Tratado da Comunidade Europeia, tendo, antes, natureza de sanção processual ou procedimental administrativa, tendente a assegurar o normal desenvolvimento do processo de desalfandegamento das mercadorias, ou de natureza compulsória, porventura idêntica à sanção pecuniária compulsória de direito civil - art.º 829º - A do Cód. Civil.*

2 — *No plano do direito comunitário - como, aliás, no do direito interno - não existe qualquer equivalência entre*

*a percentagem em causa e as contra-ordenações fiscais aduaneiras, seja em razão dos respectivos elementos constitutivos, seja pelos especiais interesses ou valores jurídicos que lhes subjazem.*

Recurso n.º 24 108/99. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Moldoplásticos, SA; Relator: Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam, em conferência, no Pleno do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional interposto pela Fazenda Pública, por oposição de acórdãos, do aresto da mesma Secção proferido em 02-05-01 que negou provimento ao recurso que aquela interpusera da sentença que, por sua vez, julgara procedente a impugnação judicial deduzida por MOLDOPLÁSTICOS, S.A contra a “liquidação da quantia de 2 237.613\$00, objecto do registo de liquidação n.º 41.080/97, de 21-01-97, da Alfândega de Leixões, a título de sanção por fazenda demorada”.

Fundamentou-se a decisão, no que ora interessa, em se tratar de uma sanção fixa, que, assim, não pode ser graduada “em função da culpa do agente e das suas condições económicas”, passando a ser “o resultado de uma operação aritmética”, o que se não verifica com qualquer outra sanção aduaneira, como resulta do RJIFA, pelo que, assim, não é, ao contrário do decidido pelo TJCE, a quantia em causa, liquidada e cobrada “em condições análogas às existentes em direito nacional para infracções da mesma natureza e gravidade”, pelo que “os 5% são um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, proibido pelo artº 25º (ex-artº 12º) do Tratado da Comunidade Europeia”.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

1ª) A questão jurídica relativa à inconstitucionalidade da percentagem de 5% a que se refere o parág. 2º do artº 639º do Regulamento das Alfândegas, na redacção que lhe foi dada pelo D.L. n.º 483-E/88 de 28 de Dezembro, encontra-se já prejudicada no âmbito deste recurso, por ter sido revisto nessa parte o acórdão recorrido que acatou o acórdão do Tribunal Constitucional proferido em 11/12/2001 e constante de fls. 218 e segs., ficando este recurso por oposição de julgados circunscrito à questão jurídica da conformidade com o direito comunitário da referida percentagem, a que deram resposta divergente o acórdão recorrido e o acórdão fundamento, proferido por esta secção, em 17/3/99, no Recurso n.º 23 233, para cuja douta fundamentação se remete e dá por reproduzida.

2ª) O acórdão recorrido decide, assim, desaplicar a percentagem de 5% a que se refere o parág. 2º do art. 639º do Regulamento das Alfândegas, por concluir tratar-se de um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, proibido pelo Direito Comunitário e, em concreto, pelo artº 25º (ex - artº 12º) do Tratado de Roma, na interpretação que faz do acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias proferido no Proc. C-36/94, ao concluir que se trata de uma sanção liquidada e cobrada em condições diferentes das existentes em direito nacional para infracções da mesma natureza e gravidade, como as previstas no RJIFA.

3ª) Não tem razão o douto acórdão recorrido, pois tal como decidiu e bem o acórdão fundamento, a percentagem em causa apresenta-se como uma sanção de tipo processual, cominada para ilícitos praticados

no processo, gracioso ou não, visando promover o seu normal desenvolvimento, não tendo qualquer conexão com a moldura penal expressa no RJIFA, não tendo carácter tributário ou parafiscal, nem se destinando a beneficiar a produção nacional ou afectar os produtos importados.

4ª) E entende assim o douto acórdão fundamento para concluir que tal percentagem não constitui um encargo de efeito equivalente contrário aos arts. 12º (actual art. 25º) e 9º e 95º do Tratado de Roma.

5ª) Com efeito, a demora no desalfandegamento das mercadorias não constitui uma infracção punível com multa ou coima e nunca foi tratada como tal pela Administração Aduaneira: não é um facto típico, ilícito e culposo, declarado punível por lei anterior, na definição da alínea b) do n.º 1 do artigo 2º do R.J.I.F.A aprovado pelo Decreto-Lei n.º 376-A/89, de 25 de Outubro, não cai no âmbito do artigo 2º do referido Decreto-Lei n.º 376-A/89, pois o pagamento a que o parág. 2º do artº 639º do Regulamento das Alfândegas subordina a entrega das mercadorias demoradas é independente da existência de culpa pela demora e o operador económico só tem que efectuar se não preferir deixar regularizar a situação da mercadoria através da sua venda.

6ª) Por outro lado, o que se retira de essencial - para efeitos da pretendida compatibilidade com o Direito Comunitário - do douto acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias proferido no pedido de decisão a título prejudicial no Proc. C-36/94 é que: o artigo 19º do Regulamento n.º 4151/88 não se opõe a que a autoridade aduaneira exija o pagamento de uma importância para além dos direitos aduaneiros e dos eventuais encargos ocasionados pela armazenagem temporária das mercadorias para aceitar uma declaração destinada à sua colocação em livre prática.

Deste modo, o, aliás, douto acórdão recorrido viola, por erro nos pressupostos em que assenta, o parág. 2º do artigo 639º do Regulamento das Alfândegas e o artigo 19º, n.º 1 do Regulamento (CEE) n.º 4151/88.

Nestes termos e nos demais de direito e com o douto suprimento de V. Ex.ªs. deve o acórdão recorrido ser revogado, assim se fazendo a costumada JUSTIÇA.”

Não houve contra-alegações.

O Exmº Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do provimento do recurso por, no acórdão fundamento, se ter feito “a melhor interpretação do artº 639º parág. 2º do Regulamento das Alfândegas, à luz da jurisprudência comunitária”.

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

Como, aliás, refere a recorrente, o conhecimento da questão relativa à inconstitucionalidade do dito parág. 2º encontra-se prejudicada no âmbito do presente recurso por, nessa parte, ter sido reformado o aresto recorrido, dado o decidido pelo Tribunal Constitucional, no seu acórdão de 11/12/01, a fls. 218 e segts., no sentido da não inconstitucionalidade do predito inciso normativo.

Fica, assim, o recurso circunscrito à questão da conformidade deste com o direito comunitário - dito artº 25º (ex- artº 12).

Devendo dizer-se, desde já, que se verifica a alegada oposição de acórdãos, como se decidiu no despacho de fls. 246º e v, pois, enquanto no acórdão recorrido, como se disse, se entendeu constituir a percentagem de 5% prevista naquele parág., “um encargo de efeito equi-

valente a um direito aduaneiro, proibido pelo artº 12º do Tratado da Comunidade Europeia, no acórdão fundamento, deste STA, de 17/03/99 Rec. 23.233, decidiu-se, ao contrário, que tal percentagem não viola aquele artº 12º, no sentido de que não constitui tal encargo.

Pelo que cumpre apreciar a questão de fundo.

Em sede factual, vem apurado que:

“- em 11-12-95, (a impugnante) embarcou na Colômbia um molde para fabrico de plásticos, com destino ao porto de Lisboa;

- esse molde foi importado no porto de Bilbao e foi transportado para Lisboa por via férrea em regime de trânsito comunitário externo;

- em 21.1.97 depois de o molde já ter sido reexportado, a Alfândega de Leixões liquidou à impugnante a quantia de 2.237.613\$00 pela guia de encargos nº 86, com registo de liquidação nº 97/41 080, sendo 1.912.225\$00 de taxa de 5% por armazenagem nas alfândegas;

- o montante da liquidação foi pago.”

Dispõe aquele normativo, que “os Estados-Membros abster-se-ão de introduzir entre si novos direitos aduaneiros de importação e de exportação ou encargos de efeito equivalente e de aumentar aqueles que já aplicam nas suas relações mútuas”.

Assim, de acordo com jurisprudência constante do TJCE, tal proibição refere-se aos chamados “encargos de efeito equivalente” (a direitos aduaneiros), abrangendo “qualquer encargo exigido aquando ou em razão da importação que onerando especialmente um produto importado, com exclusão do produto nacional similar, e alterando o respectivo preço de custo, tenha, sobre a livre circulação de mercadorias, os mesmos efeitos restritivos que um direito aduaneiro”.

Cfr. os Ac.d.s de 7-05-87 in Col. 1987 pág.s 2105 e segts. e 11-03 e 11-06-92 in cit. F-1847, nº 23 e F- 3.899 nº 14 e, ainda, de 16Dez92 e 2Ago93.

Por sua vez, preceitua o artº 639º do Regulamento das Alfândegas, na redacção do Dec-Lei nº 483-E/88, de 28Dez, que:

“Os donos das mercadorias demoradas além dos prazos legais de armazenagem, podem despachá-las desde que assim o requeiram no prazo de 6 meses contados a partir da sujeição da mercadoria ao regime de hasta pública.

Parág. 2º - As mercadorias despachadas ao abrigo do disposto neste artigo estão sujeitas ao pagamento de todos os encargos e imposições devidos, acrescidos da percentagem de 5% sobre o seu valor”.

Assim, tal percentagem é aplicável em razão do excesso dos prazos legais de armazenagem das mercadorias, não constituindo encargo desta.

Na verdade, as mercadorias importadas têm naturalmente um prazo certo de desalfandegamento, não podendo, como é óbvio, ficar indefinidamente na situação, quer de armazenagem própria quer demoradas.

Pelo que, nos termos do artº 638º do dito Regulamento, as mercadorias armazenadas em quaisquer depósitos de regime aduaneiro ou livre, serão vendidas em hasta pública quando excedam os respectivos prazos de armazenagem.

Todavia, de acordo com o disposto no seu art. 639º, na sujeição a esse regime de hasta pública, as mercadorias demoradas podem ainda ser despachadas, se os seus donos assim o quiserem, no prazo de seis meses contados da mesma sujeição.

Ficando então sujeitas - dito parág. 2º - além de a todos os encargos e imposições devidas, incluindo os de armazenagem - à dita percentagem *ad valorem* de 5%.

O excesso de prazo legal de permanência de uma mercadoria, num armazém de regime aduaneiro ou livre, coloca essa mercadoria na situação de demorada ficando, assim, sujeita ao regime de hasta pública e, conseqüentemente, ao ónus da aludida percentagem de 5% se, eventualmente, a mercadoria não for vendida e for, atempadamente, requerido o seu desalfandegamento aduaneiro.

Caracterizada, assim, a dita percentagem, é de concluir que ela não constitui, nos ditos termos, “um encargo de efeito equivalente”.

Pois, desde logo, nada tem a ver com a importação ou passagem da mercadoria pela fronteira, propriamente ditas, nem incide especificamente sobre a importação de produtos, seja qual for a sua proveniência e quaisquer que eles sejam.

E, por outro lado, não tem carácter tributário ou parafiscal, nem se destina a beneficiar a produção nacional nem visa afectar os produtos importados.

Tem, antes, natureza compulsória, de índole processual ou procedimental, visando promover o normal desenvolvimento do processo de desalfandegamento das mercadorias.

O que se pretende é que os donos das mercadorias, já na situação de demoradas, procedam ao seu desalfandegamento, evitando à Administração ter de proceder à sua venda em hasta pública e permitindo a liquidação do IVA, quando devido, e a cessação das funções de fiscalização que lhe cumprem.

Como se refere no Ac. deste STA, de 19/12/01 Rec. 23.529. “A figura jurídica que, do ponto de vista substancial, mais se aproxima da que está em causa nos autos, pela natureza da sua causa, dado que, também aí, o instituto tem na sua base opções de matriz essencialmente económica e situadas no domínio da liberdade e da autonomia jurídicas e visa incentivar também ao cumprimento, parece ser a da sanção pecuniária compulsória de direito civil que se encontra prevista no artº 829 - A do Cód. Civil”.

Seja, porém, qual for a sua natureza - “sanção compulsória típica apenas própria do direito aduaneiro, instituto aproximado à sopratassa de que fala a doutrina italiana e em cuja categoria se inserem os juros compensatórios existentes no nosso sistema fiscal, seja vista em paralelismo com aquele instituto do direito civil (cfr. ac. citado) -, ela não tem a natureza de “encargo de efeito equivalente” proibido por aquele artº 12.

Certo que o Ac. do TJCE de 26-10-95, proferido no Proc. C-36/94, considerou a percentagem em causa conforme ao direito comunitário - artº 19º do Regulamento nº 4151/88, do Conselho, de 21-12-88, desde que aplicada “em condições análogas às existentes em direito nacional para infracções da mesma natureza e gravidade.

E foi nessa base que o acórdão recorrido entendeu haver ofensa ao direito comunitário - dito artº 12º.

Todavia, como resulta do contexto do mesmo aresto, a expressão “infracções” não significa transgressões ou contra-ordenações, em suma, as infracções fiscais aduaneiras.

Mas, antes, no sentido exposto, o não cumprimento de um dever ou ónus imposto por lei.

Desde logo, nenhuma referência se faz, ao mesmo aresto, ao RJIFA.

De modo que “infracções da mesma natureza e gravidade” não são, ao contrário do que se entendeu no acórdão recorrido, as contra-ordenações previstas naquele diploma legal mas outras situações

em que porventura esteja em causa o normal desenvolvimento procedimental, nos termos atrás referidos.

O que não é, patentemente, o caso do RJIFA.

O artº 2 nº 1 al. b) deste define a contra-ordenação fiscal aduaneira, como o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei aduaneira anterior, pelo que só existirá infracção contra-ordenacional com expressa previsão legal - comportamento passível de censura a título de coima, sendo que a demora no desalfandegamento das mercadorias e o seu abandono, ainda que definitivo, não são legalmente considerados como contra-ordenações fiscais.

Como se escreveu no citado acórdão de 19-12-01:

“... às duas situações jurídicas não subjazem valores ou interesses que demandem axiologicamente o mesmo grau de protecção. No caso da demora no desalfandegamento, a lei não pretende impor a observância de certo comportamento, mas apenas incitá-lo: o operador económico é livre de escolher entre o pagamento dos direitos aduaneiros e da sanção pecuniária compulsória ou deixar ir os bens para venda em hasta pública. Tudo está no domínio da sua liberdade e autonomia jurídicas. A medida em causa tem mera coloração própria do direito das obrigações: de uma obrigação de fonte legal associada à demora no cumprimento de uma outra obrigação legal, fazendo lembrar, neste plano, a sopratassa de que fala a doutrina italiana em cuja categoria se enquadram os juros compensatórios existentes no nosso sistema fiscal. Ver a sanção pecuniária compulsória como contra-ordenação, seria ver a lei a assumir como sendo de interesse público que o operador se determinasse pelo desalfandegamento. A lei retiraria a liberdade de qualquer outra opção lícita. Para cumprir a lei o operador só poderia optar pelo desalfandegamento. Coisa diversa se passa no domínio das contra-ordenações. Aqui, o legislador quer que os sujeitos jurídicos adoptem determinadas regras de comportamento, não lhes deixando qualquer margem de manobra juridicamente lícita. Ao contrário do que ali acontece, em que os interesses prevaletentes são interesses privados dos respectivos sujeitos, aqui os interesses cuja satisfação se visa alcançar são interesses públicos ligados com certa ordem social que se quer ver defendida e conseguida”.

Não se verifica, pois, qualquer equivalência material das situações jurídicas em causa.

Aliás, o acórdão do TJCE, de 07-12-00, Proc. C - 213/99, a fls. 161 e segts., apelidando a medida em causa, de “sanção”, logo adverte, precisando o sentido de tal expressão, que os Estados-Membros “devem velar para que as violações da regulamentação comunitária sejam punidas em condições substantivas e processuais análogas às violações do direito nacional de natureza e importância semelhantes e que, de qualquer forma, confirmem à sanção um carácter eficaz, proporcionado e dissuasivo”.

Acentuando que “o objectivo de um direito como a taxa controvertida ... (ora, em causa), que visa penalizar os operadores económicos que não respeitem as formalidades e os prazos previstos, não se afigura contrário ao direito comunitário” pois, “se não existisse tal medida, a inobservância das formalidades previstas acabaria por não ter qualquer consequência para o operador autorizado a regularizar a sua situação depois de expirados os prazos”.

Insistindo em que a dita sanção que qualifica de “medida de segurança destinada a garantir o pagamento efectivo do direito cor-

respondente”, “não se afigura contrária ao direito comunitário, observando, embora, que ela deve ser fixada “em condições análogas às existentes em direito nacional para infracções da mesma natureza e da mesma gravidade”.

Mas já acima se viu que não estão em causa “infracções” sequer da mesma natureza.

É, assim, de concluir que a percentagem, *ad valorem*, de 5%, prevista no pará. 2º do artº 639º do Regulamento das Alfândegas, não viola o direito comunitário, nomeadamente o actual artº 25º (ex - artº 12º) do Tratado da Comunidade Europeia, não podendo ser considerado “um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro”, proibido por aquele normativo.

Cfr., aliás, sobre a natureza da dita percentagem, e por mais recentes, os Ac. do Tribunal Constitucional, de 02out02 in D. Rep., 2ª série, de 05Nov02, de 11Dez01 in cit. de 1Fev02 e do TCA, de 160ut01 in CTF, 403-337.

E, sobre a conformidade do predito normativo, com o direito comunitário, os Ac.s do STA, de 19-12-01 Rec. 23.529, 02-05-01 Rec. 23.255 e jurisprudência aí citada, in Ac.s Dout. 479-1448 e de 06-06-01 Rec. 23.231.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido e consequentemente a sentença, julgando-se improcedente a impugnação judicial.

Custas pela impugnante, mas só em 1ª Instância, não sendo devidas neste STA.

Lisboa, 24 de Setembro de 2003. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Vítor Meira* — *Baeta Queiroz* — *Fonseca Limão* — *António Pimpão* — *Pimenta do Vale* — *Mendes Pimentel* — *Almeida Lopes* (vencido, pois a “sanção” em causa não passa de uma medida de coacção administrativa compulsória do andamento do despacho aduaneiro. Não é sanção, pois não há sanção sem processo prévio para a sua aplicação com as garantias de audiência e defesa, nos termos do art. 32º, nº 10, da Constituição da República).

## Acórdão de 24 de Setembro de 2003.

### Assunto:

*Oposição de acórdãos. Taxa de urbanização.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Tendo os acórdãos recorrido e fundamento decidido, no âmbito da mesma legislação e perante tributos idênticos que num caso era necessário reclamação prévia e que no outro se podia recorrer imediatamente, ocorre oposição de julgados.*

*II — O DL 448/91 de 29/11, na redacção que lhe foi dada pelos DL 334/95 de 28/12 e Lei 26/96 de 1/8, constitui lei especial em relação à Lei 1/87 de 6/1 relativamente aos tributos específicos a que se reporta, mantendo-se o disposto nesta para os demais casos.*

*III — Assim sendo, a liquidação da taxa de urbanização ou para realização de infra-estruturas urbanísticas prevista no DL 448/91 é directamente impugnável sem necessidade de prévia reclamação para o órgão executivo municipal.*

Recurso n.º 26786/03-50. Recorrente: Swedish Match Fósforos Portugal, SA; Recorridas: Fazenda Pública e Câmara Municipal do Porto; Relator: Ex.mo Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

Inconformada com o decidido no acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que lhe negou provimento ao recurso que para aí interpusera, com fundamento de falta de reclamação graciosa prévia para o município relativamente à impugnação da liquidação da taxa urbanística, recorreu a impugnante "Swedish Match Fósforos Portugal, S.A." para o Pleno da Secção invocando oposição de acórdãos, indicando como fundamento o acórdão n.º 24167 da mesma Secção de 20 de Dezembro de 2000.

Tendo o Relator da Secção decidido haver oposição de acórdãos foi a recorrente notificada para alegar, tendo apresentado as seguintes conclusões:

1. Em 08 de Maio de 2002 foi proferido o duto acórdão do STA, que se entende em oposição, que negou provimento ao recurso, por entender que para se decidir se estamos ou não em face de um caso que exija reclamação prévia, temos de decidir, também previamente, se estamos em face de uma taxa ou de um imposto.

2. Entendeu o acórdão recorrido que a impugnação judicial tinha de ser precedida de reclamação graciosa prévia para o município.

3. Contudo, o dito acórdão recorrido terá que ser revogado, pois está em clara contradição com a jurisprudência do STA, nomeadamente com o acórdão fundamento.

4. Como se viu, no acórdão recorrido decidiu que a impugnação judicial tem de ser precedida de reclamação graciosa prévia para o município.

5. Ora, no acórdão fundamento, sob o processo n.º 24167, o STA ao debruçar-se sobre a mesma questão, decidiu que uma taxa camarária, como é o caso dos autos, podia ser directamente impugnada judicialmente sem prévia reclamação graciosa.

6. O n.º 4, do art.º 32 do DL n.º 448/91 de 29/11 (e sucessivas alterações), concede o direito aos liquidatários de impugnarem directamente as taxas para os tribunais tributários de 1.ª instância.

7. Ao invés do art.º 22º n.º 2 da Lei 1/87, que previa a prévia reclamação graciosa de liquidação das taxas para os órgãos executivos camarários, o art.º 32º n.º 4 do D.L. 448/91 prevê a imediata recorribilidade contenciosa, sendo uma regra especial quando confrontada com aquela outra constante do n.º 2 do art.º 22º da Lei 1/87.

8. Não sendo, por isso, necessária a prévia reclamação graciosa uma vez que concede a possibilidade da impugnação judicial directa para os tribunais tributários de 1.ª instância.

9. Assim, a manter-se o dito acórdão recorrido, que estabelece a necessidade de reclamação graciosa prévia, para além de contrariar o acórdão fundamento vai ao arripio da jurisprudência dominante do próprio Supremo Tribunal Administrativo Acórdão de 3/11/1999, Rec. 2401; Acórdão de 07/12/1999, Rec. 23544; Acórdão de 05/04/2000, Rec. 24502; Acórdão de 21/06/2000, Rec. 24697; Acórdão de 26/11/1997, Rec. 21566).

10. E é contrário à lei, na medida em que coarctar o direito de acesso aos tribunais e a garantia de recurso contencioso por parte da Recorrente, direitos constitucionalmente consagrados nos artigos 18º, 20º e 268º/4 e 5 da CRP - que desde já se invoca para os devidos efeitos legais.

11. Aliás, segundo o acórdão recorrido só apenas algumas taxas é que são obrigatoriamente precedidas de reclamação graciosa prévia o que não se aceita ser o caso da liquidação efectuada pela recorrente.

12. Para além disso, o dito acórdão fundamento está em evidente contradição com o acórdão recorrido, na medida em que neste se defende que o tributo em causa é uma taxa - "Como é jurisprudência deste STA a espécie tributária em causa é uma taxa e não um imposto" - ao passo que naquele se entende, e bem, assumir a natureza de imposto - " (...) a receita camarária cujo acto de liquidação foi impugnado, assume a natureza jurídica de imposto e não de taxa (...)".

13. Assim, uma vez que a liquidação exigida à recorrente configura um verdadeiro imposto, a sua impugnação judicial há-de ser efectuada directamente para o Tribunal Tributário, nos termos do n.º 1 do art.º 22º da Lei de 6/01";

14. Todavia, mesmo que assim não fosse (o que não se aceita) o recurso hierárquico administrativo teria que ser sempre meramente facultativo, sendo inconstitucional que a lei possa estabelecer recursos hierárquicos obrigatórios - sob pena de violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva e de limitar as garantias contenciosas dos particulares lesados por actos da administração.

15. E o artigo 22º da Lei 1/87 não atribui, nem nunca poderia atribuir (senão estaríamos a violar os artigos 202º e seguintes da C.R.P.) competência jurisdicional em 1.ª instância aos "órgãos executivos das autarquias locais" e à "entidade competente para a liquidação";

16. Pois tal interpretação seria, a todas as luzes, inadmissível (cfr. artigos 202º, 203º, 204º e 212º/3 da C.R.P. na redacção aprovada pela Lei 1/97; Acórdãos S.T.A. de 90.02.01, Proc. 24024; de 89.09.28, BMJ 389/385).

17. Pelos motivos supra-alegados, e por existir a clara oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento, deverá tal contradição ser definitivamente resolvida pelo Pleno, com a revogação do acórdão recorrido por outro que siga a interpretação correcta do acórdão fundamento.

A Câmara Municipal do Porto contra-alegou, formulando as seguintes conclusões:

1. É Jurisprudência pacífica que no domínio da Lei 1/87, de 6/01, a impugnação das taxas cobradas pelas autarquias locais dependia da prévia e necessária reclamação graciosa para os respectivos órgãos executivos, sendo que este regime legal vigorou até ao dia 1 de Janeiro de 1999, altura em que entrou em vigor o art. 30.º da Lei 42/98, de 6/08.

2. Nem o Código de Processo Tributário, nem o n.º 4 do art. 32.º do DL 448/91, de 29/11, expressa ou tacitamente revogaram o regime da prévia e necessária reclamação graciosa no âmbito da liquidação de taxas efectuadas pelas autarquias locais à data.

3. Não parece, salvo o devido respeito, evidente, por um lado, que haja incompatibilidade entre as duas normas, nem, por outro lado, que o legislador tenha querido inequivocamente afastar a apli-

cação do n.º 2 do art. 22.º da Lei 1/87, de 6/01, bem pelo contrário, como se demonstrou, tal circunstância só veio a suceder com a entrada em vigor da Lei 42/98, de 6/08, no dia 1 de Janeiro de 1999.

4. A redacção do n.º 4 do art. 32.º do DL 448/91, de 29/11, foi introduzida pelo DL 334/95, de 28/12, que violou a lei de autorização legislativa n.º 90/95, de 1/09, o que implica a inconstitucionalidade orgânica, por violação do n.º 2 do art. 112.º e n.º 2 do art. 168.º (actual art. 165.º) da CRP, na redacção introduzida pelas RC/ 82 e 89, do preceito que a recorrente pretende aplicar.

5. A Lei 1/87, de 6/01, que estabelece o Regime das Finanças Locais, é pressuposto normativo, ou pelo menos, deve ser respeitada pelo DL 448/91, de 29/11, que disciplina o regime Jurídico dos Loteamentos Urbanos, sob pena de incoerência do sistema jurídico (art. 112.º, n.º 3 da C.R.P.).

6. Seria extremamente injusto e violador do princípio da igualdade - art. 13.º, n.º 1 da C.R.P. - exigir da grande parte dos munícipes a prévia e necessária reclamação graciosa enquanto que os que reclamassem de taxas fixadas em operações de loteamento delas ficariam dispensados sem qualquer justificação plausível e em clara situação de desigualdade perante os primeiros.

7. O Tribunal Constitucional, e o Supremo Tribunal Administrativo, têm entendido uniformemente, ao contrário da recorrente, que o preceito em causa não padece das inconstitucionalidades que lhe são imputadas (arts. 18.º, 20.º e 268.º, n.º 4 e 5 da C.R.P.), tratando-se aqui de um mero "condicionamento legítimo do direito de recurso contencioso, ficando sempre ressalvada a garantia da tutela judicial em todos os casos concretos" (cfr. jurisprudência citada infra notas 4 e 5).

8. A decisão graciosa não substitui as decisões judiciais dos tribunais tributários, que a recorrente continua a poder "lançar mão" plenamente com recurso a todas as instâncias judiciais, desde que dentro dos condicionalismos legais, pelo que não se vê qualquer violação ou interferência com a esfera de competência dos tribunais tributários, nomeadamente dos arts. 202.º e segts. da C.R.P.

9. Conforme refere o Acórdão recorrido, é também pacífica a Jurisprudência desse Tribunal, e bem assim do Tribunal Constitucional, quanto à natureza de taxa do tributo em causa nos autos (cfr. jurisprudência citada infra nota 6).

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido de que se julgasse findo o recurso por inexistência de oposição entre os acórdãos por não tratarem a mesma ou as mesmas questões fundamentais de direito pois o acórdão recorrido decidiu que a taxa urbanística é uma verdadeira taxa pelo que a impugnação deve ser precedida de reclamação graciosa, enquanto que o acórdão fundamento nada decidiu quanto à natureza daquela taxa, antes decidindo que, fosse taxa ou imposto, não estava sujeita à prévia reclamação graciosa em razão do artigo 32º n.º 4 do DL 441/91 de 29/11 que, por ser especial, afasta a do artigo 22º da Lei 1/87 de 6/1.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Embora o Relator da Secção tenha considerado haver oposição de acórdãos tal entendimento não vincula este Pleno que terá de reapreciar se tal oposição ocorre.

Para que seja admissível recurso para o Pleno por oposição de acórdãos torna-se necessário que os arestos tenham sido proferidos no domínio da mesma legislação, que respeitem à mesma questão

fundamental de direito e que perfilhem soluções opostas (artigo 30º alínea b) do ETAF).

A questão fundamental de direito aqui em causa que os acórdãos decidiram de modo oposto reporta-se à necessidade ou não de reclamação para o órgão executivo da autarquia como condição prévia para a interposição do recurso. Não acompanhamos por isso o parecer do Ministério Público no sentido de não ocorrer oposição. Sendo as taxas de urbanização em causa liquidadas em 1997 (a do acórdão fundamento) e 1998 (a do acórdão recorrido) estava em vigor em ambos os casos a Lei 1/87 de 6 de Janeiro e o DL 448/91 com as redacções que lhe foram dadas pelo DL 334/95 de 28 de Dezembro e Lei 26/96 de 1 de Agosto. Quer isto dizer que ambos os acórdãos foram proferidos no domínio da mesma legislação embora tenham decidido de modo oposto questão idêntica.

O DL 448/91 não revogou a Lei 1/87. Ambos vigoraram simultaneamente já que este segundo se reportava apenas às taxas que expressamente referia mantendo-se aquela Lei aplicável para todas as demais. Ora nas situações aqui em confronto estava em causa a mesma taxa cobrada pela realização de infra-estruturas urbanísticas na sequência de alvará de loteamento. Tal taxa vem expressamente prevista no artigo 32º n.º 1 alínea a) do DL 448/91 com a redacção que lhe foi dada pelo DL 334/95 e Lei 26/96. Tal diploma é, por isso, especial em relação à Lei 1/87 no que a estas taxas se refere, prevendo o nº 6 do referido artigo 32º, na redacção do DL 334/95, a imediata impugnabilidade de tais taxas. Não pode pois, pelo que fica dito, manter-se o acórdão recorrido que não tomou em consideração tal legislação aplicável, não obstante a mesma ter sido expressamente invocada.

Em conformidade com o exposto, acorda-se neste Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando o acórdão recorrido. Sem custas.

Lisboa, 24 de Setembro de 2003. — *Vitor Meira* (relator) — *Fonseca Limão* — *Alfredo Madureira* — *António Pimpão* (revendo anterior posição) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho* — *Mendes Pimentel* — *Lúcio Barbosa* — *Almeida Lopes*.

## Acórdão de 29 de Outubro de 2003.

### Assunto:

*Recurso por oposição de acórdãos. O mesmo fundamento de direito.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O fundamento de dois acórdãos não é o mesmo se tiver havido alteração substancial da regulamentação jurídica, como é o caso da regulamentação jurídica do pagamento de juros indemnizatórios antes e depois da Lei Geral Tributário (art.º 100.º).*

Recurso n.º 9/02. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Seagate Technology Incorporated — Portugal; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

#### 1.º Relatório

Nos presentes autos de execução de julgado em que é requerente da execução SEAGATE TECHNOLOGY INCORPORATED — PORTUGAL, com instalações no Lugar de Melgaços, Volta da Pedra, Palmela, e em que se pediu a execução de uma sentença que anulou os actos de liquidação adicional de Contribuição Industrial e Imposto Extraordinário sobre Lucros referentes ao exercício de 1985 e respectivos juros o Tribunal Tributário de Setúbal proferiu a sentença de fls. 86 e seguintes a julgar improcedente o pedido.

Após recurso, este STA proferiu o acórdão de fls. 144 e seguintes a revogar a sentença, entendendo que a condenação em juros indemnizatórios não tem de dar-se no processo de impugnação judicial, mas que pode ser no processo de execução de julgados.

Entendendo que este acórdão está em oposição com o acórdão da 29 Secção do STA de 20.10.99, fotocopiado a fls. 176 e seguintes, a Fazenda Pública recorreu para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário, tendo apresentado a alegação de fls. 152 e 153, tendente a demonstrar a existência de oposição de acórdãos

O Ex.º Relator, por despacho de fl. 180, declarou existir oposição de acórdãos.

A Fazenda alegou de fundo (fls. 181 e seguintes), sustentando a tese do acórdão fundamento.

Neste Pleno, o M.º P.º emitiu douto parecer nos termos do qual se deve manter o acórdão recorrido.

Corridos os vistos cumpre decidir, desde logo a questão da oposição de acórdãos, pois o despacho do Ex.º Relator não fez caso julgado.

#### 2.º Fundamentos

Um dos pressupostos do recurso por oposição de acórdão é que os acórdãos, pretensamente em oposição, se tenham pronunciado sobre o mesmo fundamento de direito e **na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica** (art.º 30.º, al. b), do ETAF).

Se os acórdãos não tiverem sido proferidos no domínio da mesma legislação, mas de legislações diferentes, não pode haver oposição de acórdãos.

Para além disso, se as teses sustentadas em ambos os acórdãos tiverem feito aplicação de normas jurídicas substancialmente diferentes, nunca pode haver oposição de acórdãos.

Ora, a decisão anulatória do acórdão recorrido é de 20.1.98, e a sua confirmação pelo acórdão deste STA é de 2.11.98. Por sua vez, a decisão anulatória do acórdão fundamento é de 21.12.93.

No acórdão fundamento tomou-se em consideração, exclusivamente, o regime de juros indemnizatórios existente antes da entrada em vigor do CPT. Concretamente, a causa foi decidida ao abrigo, exclusivamente, do disposto no art. 86º do CIRS, sem se tornar em consideração qualquer disposição do CPT e, muito menos, da Lei Geral Tributária.

Por sua vez, a base do acórdão recorrido foram várias disposições da Lei Geral Tributária e do CPPT. O verdadeiro fundamento do acórdão recorrido foi o disposto no art.º 100º da LGT.

Deste modo, temos de concluir que não foi o mesmo o fundamento de direito em ambos os acórdãos, pois houve alteração substancial da regulamentação jurídica. Pelo menos, os acórdãos tomaram em

consideração e fizeram aplicação de disposições legais completamente diferentes.

Assim, não está verificado um dos pressupostos legais para haver recurso por oposição de acórdãos.

#### 3.º Decisão

Nestes termos, acordam os juízes deste Pleno do STA em julgar findo o recurso por falta do opositor dos acórdãos.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Outubro de 2003. — Almeida Lopes (relator) — Brândão de Pinho — Mendes Pimentel — Lúcio Barbosa — Alfredo Madureira — Fonseca Limão — Vítor Meira — Baeta Queiroz — António Pimpão — Pimenta do Vale.

### Acórdão de 29 de Outubro de 2003.

#### Assunto:

*IRS 96; Deficiência; Benefício fiscal; Comprovação.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*Para efeitos do IRS 96, a deficiência fiscalmente relevante deve ser comprovada através de atestado médico, conforme ao D.L. 202/96, de 23/10. Para efeito da dedução prevista nos art.ºs 44.º do E.B.F., 25.º e 80.º do C.I.R.S. é imprestável o atestado médico emitido antes daquela data.*

Recurso n.º 607/03. Recorrente: Manuel da Costa Lima e Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons.º Fonseca Limão.

Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA:

Manuel da Costa Lima e Silva, inconformado com o acórdão do T.C.A., de 21/5/02, a fls. 78 e seguintes, que concedeu provimento ao recurso interposto pela F.P., revogou a sentença da 1.ª Instância e julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação do IRS/96, daquele interpôs recurso para este Pleno, alegando encontrar-se em oposição com o acórdão daquela formação, de 21/11/2000, n.º 4186/00, constante de fls. 129 e seguintes, entre outros.

Na sequência das alegações apresentadas pelo recorrente foi, por despacho de fls. 109, julgado verificado o conflito.

Foram, então, apresentadas alegações e traçado o respectivo quadro conclusivo onde se afirma, em síntese, que o atestado médico apresentado pelo recorrente e que a F. P. desconsiderou constitui documento comprovativo bastante da deficiência fiscalmente relevante e do benefício fiscal previsto no art.º 80.º do C.I.R.S. e 44.º do E. B. F.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Colhidos os vistos, cumpre decidir.



Nos termos dos art.ºs. 713.º, n.º. 6 e 726.º do C. P. Civil, remete-se para a matéria de facto referida no acórdão recorrido.

A questão decidenda consiste em saber se, em sede de IRS/96, é documento comprovativo bastante, para efeitos do benefício previsto nos art.ºs. 44.º, n.º. 5 do EBF. e 25.º e 80.º do CIRS., o atestado médico emitido anteriormente à entrada em vigor do D.L. 202/96, de 23/10, ou, pelo contrário, só o será aquele que tiver levado em conta as prescrições de tal diploma legal.

Nos termos do art.º. 13.º, n.º. 7 do CIRS., a situação pessoal dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificou no último dia do ano a que o imposto respeita.

Por sua vez, o D.L. 202/96, de 23/10, cuja entrada em vigor ocorreu em 30/11/96, estabeleceu o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência, tal como foi definido no art.º. 2.º da Lei 9/89, de 2/Maio, para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na Lei, por forma a habilitar e facilitar a sua plena participação na comunidade, tudo em consonância com o que se dispõe no art.º 71.º da C.R.P.

Por outro lado, segundo o art.º. 1 19.º, n.º. 1 do CIRS., na redacção então em vigor, a A.F. podia exigir aos sujeitos passivos a apresentação de documentos comprovativos dos factos ou situações mencionadas na respectiva declaração.

Ora, nos termos do anexo I, relativo a instruções gerais, do D.L. 202/96, “sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outras) o coeficiente de capacidade arbitrado deve ser o correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios”.

Daqui decorre que, quanto aos rendimentos de 1996, a deficiência fiscalmente relevante havia que ser comprovada através do atestado médico donde contasse, após avaliação do défice funcional, um grau de incapacidade igual ou superior a 60%, após aplicação de meios de correcção ou compensação, podendo a A.F. exigir tal documento, não para o avaliar enquanto acto de perícia médica, mas sim para o apreciar enquanto suporte do benefício pretendido, face às exigências constantes do D.L. 202/96, por lhe caber o poder de provar a situação ou o estado da deficiência mencionada na respectiva declaração.

Assim sendo, para efeitos de IRS/96 é, necessariamente, imprestável o atestado médico que não teve em conta o que agora se dispõe no D.L. 202/96, como é o caso daquele em que o recorrente se estriba, datado de 29/9/95, para afirmar o seu direito ao benefício pretendido.

Daí que a não apresentação do atestado médico, emitido de harmonia com as prescrições de tal diploma legal, impeça a obtenção da dedução pretendida, por não se mostrar comprovada a incapacidade que a propiciaria.

Com o que acaba de se dizer não é posto em causa o princípio da irrevogabilidade dos actos administrativos válidos, consagrado no art.º. 145.º do C.P.A., pois nada impede que o legislador altere ou revogue a Lei ao abrigo do qual foram praticados, assim destruindo para o futuro os seus efeitos.

E também não é posta em causa a força probatória do atestado médico apresentado pelo contribuinte, pois que mantém intacto o seu valor, provando, em certo momento, um determinado grau de incapacidade à luz do quadro legal então vigente; não demonstra, contudo, face às exigências introduzidas pelo D.L. 202/96, que o grau

de incapacidade é igual ou superior a 60% após a aplicação de meios de correcção ou compensação, só essa conferindo a dedução reclamada.

Em suma, em sede de IRS/96, a deficiência fiscalmente relevante havia que ser comprovada através de atestado médico conforme ao D.L. 202/96, devendo a A.F. desconsiderar o apresentado pelo contribuinte e anteriormente emitido.

(V., nesse sentido, os Acs. STA ( Pleno ) de 27/06/01, rec. 25 693, 6/3/02, rec. 26 169, 6/3/02, rec. 25 635, 6/3/02, rec. 26 787, 6/3/02, rec. 26 011, 6/3/02, rec. 25 536, 6/3/02, rec. 25 536, 6/3/02, rec. 25 714, 18/6/02, rec. 26 793 e 19/3/03, rec. 1485/02, entre outros).

Termos em que se acaba de negar provimento ao recurso. Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 300 (trezentos) Euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 29 de Outubro de 2003. — *João Plácido Fonseca Limão* (relator) — *António José Pimpão* — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* (vencido, cfr. declaração) — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencido nos termos do voto anexo).

#### Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, com o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, aliás, que subscrevi, do passado dia 08.11.2000, proferidos nos processos n.º 24.723 e 24.827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor — cfr. art.º 7.º — e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer pelos Tribunais — cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24.305.

*Alfredo Madureira.*

#### Voto de vencido

##### Da inconstitucionalidade da circular n.º 1/96, da D.G.C.I.

Os tribunais fiscais estão a ficar “entupidos” com este tipo de litígios entre o Fisco e os contribuintes, sendo certo que estes não têm qualquer tipo de culpa por tudo o que se está a passar.

Tudo começou com uma decisão da autoridade de saúde, circulada por todos os delegados de saúde do país, nos termos da qual a de-

ficiência oftalmológica hipovisão avalia-se sem óculos e não com eles. Decisão infeliz e que induziu em erro milhares de contribuintes que obtiveram o estatuto de deficiente sem que a decisão de avaliação da sua incapacidade fosse revogada dentro do prazo legal de um ano, pelo que passou a caso decidido ou resolvido.

Quando a autoridade de saúde reparou no erro em que tinha incorrido, alterou o critério interpretativo da lei, mas não revogou as suas decisões anteriores, pelo que elas mantiveram-se de pé.

Quem quis corrigir os casos passados foi o Fisco, o qual, em vez de promover uma lei fiscal da Assembleia da República que solucionasse o problema, resolveu fazer uma “lei fiscal” por meio da Circular n.º 1/96, da DGCI, impondo aos contribuintes um dever fiscal acessório de se submeterem a novo exame médico pela autoridade de saúde e apresentarem ao Fisco o correspondente atestado médico.

O legislador tratou do assunto no Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, mas não quis resolver os casos passados, preocupando-se apenas com os casos pendentes e futuros.

Mas o que não quis fazer o legislador foi feito pela Administração Fiscal, que passou a considerar a Circular n.º 1/96 como lei geral do país em matéria tributária, impondo aos contribuintes regras de conduta ou padrões de comportamento. Mas o pior é que os tribunais fiscais, chamados a dirimir os litígios, passaram a considerar essa Circular como critério de decisão judicial e a considerar o comportamento da Administração como perfeitamente conforme à lei, como se o Fisco pudesse fazer leis em matéria fiscal. É com esta corrente jurisprudencial que não concordo, pois nem a Administração pode fazer leis nem os tribunais estão dispensados do dever de obediência à lei, ainda que ela lhes pareça injusta (artigo 8.º, n.º 2, do Código Civil). Se a lei for clamorosamente injusta, devem os tribunais fiscais recusar a sua aplicação com base em inconstitucionalidade mas esta recusa e este fundamento têm de ser expressos nas decisões judiciais para possibilitar o recurso obrigatório para o Tribunal Constitucional.

Como se vê pela fundamentação do acto de liquidação, o procedimento que o Fisco instaurou contra o recorrente não resultou da lei, mas da publicação da Circular n.º 1/96, de 31 de Janeiro de 1996, assinada pelo Director-Geral dos Impostos.

Nessa Circular, depois de se dizer que a Direcção Geral de Saúde tinha corrigido e clarificado o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente a interpretação anterior da lei, indicou-se o novo critério de interpretação da mesma e prescreveu-se a seguinte obrigação ou dever acessório — verdadeira regra de comportamento para os contribuintes e critério de decisão para o Fisco:

*1 — Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica hipovisão susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60 %, que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa, deverão obter, junto das autoridades de saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.*

*2 — O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 01 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995.*

Foi em cumprimento expresso desta Circular que o Fisco determinou ao recorrente para apresentar novo atestado médico segundo o novo critério interpretativo da lei, sob pena de alteração da matéria colectável e correspondente liquidação adicional.

Nos termos do artigo 204.º da Constituição da República, nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar **normas** inconstitucionais, pelo que importa indagar se esta Circular n.º 1/96, da DGCI, constituiu, ou não, na *prática*, uma **norma em sentido funcional**.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que normas em sentido funcional são todas aquelas que contêm regras de conduta ou comportamento para os cidadãos e Administração ou critérios de decisão para as autoridades públicas (acórdãos 26/85, 80/86, 150186, 168/88, 255/92, 152/93).

As circulares, em geral, são regulamentos internos que apenas vinculam os funcionários de certa hierarquia, acarretando responsabilidade disciplinar para os funcionários que as violarem. Deste modo, são regras de comportamento para os funcionários, providas de coação, e são critérios de decisão para o superior hierárquico que aplica as sanções disciplinares.

No sentido de que as **circulares** são **regulamentos internos**, pode ver-se a opinião do Prof. AFONSO QUEIRÓ, in *Teoria dos Regulamentos, Revista de Direito e de Assuntos Sociais, Ano XXVII, pág. 5*.

No sentido de que as circulares, em geral, têm a qualidade de **normas jurídicas** por conterem comandos que se dirigem a uma generalidade de pessoas e que lhes impõem uma determinada conduta, pode ver-se o parecer n.º 62/96, da Procuradoria-Geral da República, publicado na *2ª Série do Diário da República, de 24.10.98, a pág. 14 964*.

No sentido de que as circulares são diplomas de carácter genérico que se dirigem a toda uma classe de funcionários e que reclamam deles a sua aplicação, sendo susceptíveis de recurso contencioso pelos particulares depois de ter havido uma lesão efectiva dos seus direitos, pode ver-se o artigo do Dr. LUIZ COSTA DA CUNHA VALENTE *A Ordem de Serviço*, publicado no *Boletim da Faculdade de Direito (Suplemento)*, 1940, págs. 142 e 143.

Vem-se entendendo que as circulares têm apenas eficácia interna, não interferindo na esfera jurídica dos particulares nem vinculando os tribunais, mas a Procuradoria-Geral da República, no parecer aludido, admite que as circulares interpretativas podem acabar por produzir indirectamente efeitos jurídicos externos sobre os particulares através da actuação dos seus destinatários hierarquicamente vinculados a aplicá-las (cfr. pág. 14 965 do DR, 2.ª Série, de 24.10.98).

Também o Prof AFONSO QUEIRÓ alude à existência dentro dos regulamentos internos de verdadeiros “regulamentos jurídicos”, contendo preceitos jurídicos dirigidos aos cidadãos, criando “normas jurídicas” e não meras normas administrativas, como é o caso das normas de processo administrativo (cfr. *ob. cit. págs. 6, 7 e 8*).

Seja como for no plano teórico, o certo é que, na **prática**, o Fisco deu eficácia externa à Circular n.º 1/96, impondo, com base nela, ao contribuinte uma regra de conduta ou de comportamento e prescrevendo para as autoridades fiscais um critério de decisão.

Mas ainda que assim não fosse para as circulares em geral, sempre é certo que as circulares em matéria fiscal têm um regime jurídico, que as torna, inquestionavelmente, verdadeiras normas jurídicas, com eficácia externa para os contribuintes.

De facto, nos termos do artigo 59.º, n.º 3, al. b), da Lei Geral Tributária, a colaboração da administração tributária com os *contribuintes* compreende a **publicação**, no prazo de seis meses, das **orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias**, o que só pode significar que dessa colaboração resulta uma vinculação das pessoas que colaboram, Fisco por um lado e contribuintes por outro. Só assim faz sentido a **publicação** dessas orientações.

Por outro lado, de acordo com o disposto no artigo 68.º, n.º 4, al. b), da Lei Geral Tributária, a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instruções de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do facto tributário. Este preceito só pode ter o sentido de dotar a vinculatividade às circulares de natureza fiscal de uma particular força, semelhante à da vinculação à lei, o que faz com que as circulares tenham, aos olhos da LGT, a força de *verdadeiras normas jurídicas*.

Finalmente, nos termos do artigo 68.º, n.º 5, da LGT, não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa fé da lei os actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela administração tributária. Isto só quer dizer que podem ser invocados perante os contribuintes os actos administrativos decorrentes de circulares, o que significa que estas têm eficácia externa a ponto de poderem prejudicar os contribuintes. Ainda de acordo com o artigo 43.º, n.º 2, da LGT, o contribuinte, se seguir as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas, pode invocar essas orientações em seu favor (mesmo em juízo).

Ora, em face destes dados doutrinários e legais, dúvidas não nos restam de que a Circular n.º 1/96, da DGCI, constitui um regulamento com eficácia externa, lesivo do contribuinte, por lhe impor uma regra de comportamento ou de conduta, com a qual ele não concorda por ser desconforme com a lei e o direito. Por isso, estamos em face de uma **norma em sentido funcional**, que deve ser desaplicada pelos tribunais nos pleitos que a eles chegarem, se for havida por inconstitucional. É o que se vai demonstrar.

Nos termos do artigo 165.º, n.º 1, al. i), da Constituição da República, é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que esta reserva de lei abrange a determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes, a que se refere o artigo 103.º, n.º 2, da CRP, bem como as regras sobre liquidação e cobrança, a que se refere o n.º 3 do mesmo preceito constitucional.

Daí que exista reserva de lei sobre tudo o que diz respeito aos **benefícios fiscais**, às garantias dos contribuintes e à liquidação de impostos.

Incluem-se nas garantias dos contribuintes as “garantias gerais relativas ao procedimento e acto tributário” (cfr. Prof. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 367).

Pois bem, a Circular n.º 1/96, da DGCI, cuja doutrina esteve na base da liquidação adicional impugnada, ao impor uma obrigação acessória ao recorrente — mandou-lhe fazer um novo exame médico junto da autoridade de saúde e obter o correspondente atestado comprovativo da incapacidade à luz de um novo critério interpretativo da lei — mexeu nas garantias constitucionais de procedimento tributário, impondo obrigações acessórias e novas regras de procedimento (cfr. artigo 8.º, n.º 2, als. c) e e) da LGT).

Por outro lado, essa Circular n.º 1/96 alterou as condições legais para a obtenção de benefícios fiscais, dificultando a sua obtenção e pondo em causa actos de reconhecimento dos benefícios fiscais anteriormente concedidos, actos esses praticados pelas autoridades de saúde.

Acontece que o Director-Geral dos Impostos não tem competência para, por meio de circular de eficácia externa, tratar de matérias incluídas na reserva de lei fiscal, pelo que usurpou os poderes fiscais da Assembleia da República, sendo essa Circular n.º 1/96 organicamente inconstitucional, por violação do disposto no artigo 165.º, n.º 1, al. i), da CRP, interpretado no artigo 8.º, n.º 2, als. c) e e) da LGT.

A Circular n.º 1/96 é ainda formalmente inconstitucional pois trata de matéria fiscal por meio de um regulamento, quando a única forma legal de tratar essa matéria é por meio de lei ou decreto-lei autorizado, nos termos do artigo 103.º, n.º 2, da CRP.

Mas, sendo um regulamento com eficácia externa, então a Circular n.º 1/96, da DGCI, devia indicar expressamente a lei (de saúde pública) que visava regulamentar ou que definia a competência objectiva e subjectiva para a sua emissão. Ao ter omitido este dever imposto pelo artigo 112.º, n.º 8, da CRP, a referida circular incorreu em inconstitucionalidade formal.

A referida Circular n.º 1/96, da DGCI, veio regular, com eficácia retroactiva, as situações de incapacidade física anteriormente decididas pelas autoridades de saúde, dando sem efeito os correspondentes atestados e exigindo novos atestados médicos passados de conformidade com o novo critério. Ora, esta retroactividade da Circular era manifestamente imprevisível, é arbitrária e intolerável, afectando de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos contribuintes que tinham adquirido o direito ao benefício fiscal, pelo que viola o princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de Direito (artigo 2.º da CRP) e é supervenientemente inconstitucional por violar o princípio da não retroactividade das leis fiscais (artigo 103.º, n.º 3, da CRP).

Repare-se que a lei ordinária veio concretizar a reserva de lei fiscal no artigo 8.º da Lei Geral Tributária, nela abrangendo a definição das obrigações acessórias e as regras de procedimento tributário [n.º 2, als. c) e e)], pelo que a Circular n.º 1/96 violou o princípio da legalidade tributária.

Em conclusão: o acto de liquidação impugnado, porque decorrente de uma circular inconstitucional e ilegal, está ferido de invalidez.

**INCONSTITUCIONALIDADE NORMATIVA DO DECRETO-LEI N.º 202/96, DE 23 DE OUTUBRO.**

O Fisco invocou o Decreto-Lei n.º 202/96, bem sabendo que o seu artigo 7.º, n.º 2, impede a aplicação retroactiva do novo critério às avaliações de incapacidade apuradas definitivamente ao abrigo da legislação anterior, pois esse novo critério somente se aplicava para

o futuro e ainda aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que não era manifestamente o caso do recorrente.

O novo critério de atribuição do grau de deficiência consta da al. e), do n.º 5, do Anexo I, a que, se refere o artigo 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 202/96, o qual prescreve o seguinte:

*“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 deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução de coeficientes previstos na Tabela”.*

Trata-se de um critério de avaliação da deficiência diametralmente oposto ao que constava da alínea c), do n.º 5, das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro.

Mas porque os dois critérios são diametralmente opostos e radicalmente incompatíveis, o legislador quis salvaguardar as avaliações de incapacidade dos contribuintes decididas ao abrigo da lei anterior. E foi por isso que o n.º 2, do artigo 7.º, veio dispor que o novo diploma (com o novo critério) se aplica aos processos (de avaliação de incapacidade) em curso.

Acontece que o Fisco quer, à viva-força, que o novo critério tenha aplicação retroactiva, de forma a ficarem sem efeito as avaliações de incapacidade feitas ao abrigo da lei anterior, para que os contribuintes sejam constrangidos a fazer um novo exame médico de acordo com o novo critério legal.

Mas o que importa reter é que essa norma jurídica, na interpretação que dela fazem o Fisco e os tribunais fiscais, é inconstitucional por violar **o princípio da confiança insito no Princípio do Estado de Direito, previsto no artigo 2.º da Constituição da República**. Assim, é a **interpretação normativa** que dessa norma faz o Fisco e os tribunais fiscais que agora ponho em causa.

O **princípio da segurança jurídica** implica que o Fisco não possa *venire contra factum proprium* e mudar a sua interpretação da lei, passando a aplicar retroactivamente uma interpretação nova e inesperada, assim eliminando benefícios fiscais já reconhecidos ao contribuinte. Foi isso que o Fisco fez com o recorrente, pois na Circular refere-se claramente ter havido uma revogação expressa da interpretação anterior, o que deu origem a um novo critério de atribuição de deficiência. Mas nem a lei podia impor retroactivamente ao impugnante uma interpretação oposta da lei anterior que atribuiu um benefício fiscal. Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 172/00, publicado na 2.ª Série do DR de 25.10.2000.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei vigente ao tempo da avaliação da incapacidade, e o respectivo critério, sejam revogados retroactivamente por uma lei nova que altere o critério e extinga o benefício fiscal legitimamente concedido ao abrigo do critério anterior. A lei nova que imponha critério novo só pode aplicar-se às avaliações de incapacidade futuras, mas tem de deixar incólumes as avaliações passadas.

O **princípio da confiança jurídica** sai violado se uma lei nova, impondo um critério novo de avaliação da incapacidade, priva um contribuinte do **direito adquirido** a ser considerado deficiente para efeitos de IRS, quando esse contribuinte obteve o reconhecimento do direito ao benefício fiscal por acto da autoridade de saúde competente. Por maioria de razão, esse princípio sai violado quando o direito adquirido

do contribuinte for um direito fundamental, como é o caso dos direitos dos cidadãos portadores de deficiência, nos termos do artigo 71.º, da CRP.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei posterior, por meio de um novo critério de avaliação da incapacidade, venha **revogar um acto administrativo** de reconhecimento do direito a um benefício fiscal praticado pela autoridade de saúde competente, o qual, por ser **constitutivo de um direito**, é irrevogável uma vez decorrido o prazo legal para a revogação dos actos administrativos ilegais.

O princípio da confiança jurídica implica que tenha de prevalecer sobre o interesse reditício do Estado o interesse do contribuinte deficiente na manutenção dos benefícios fiscais já atribuídos ou reconhecidos, embora de pressuposto ainda não verificado, pelo que a lei nova, mediante um novo critério, não pode desprezar o interesse e a confiança do deficiente na estabilidade do sistema jurídico e na estabilidade das situações criadas ao abrigo da lei antiga. Sobre o **critério da ponderação de interesses**, pode ver-se Prof CASALTA NABAI, *ob. cit. pág. 421, e acórdão do Tribunal Constitucional n.º 1204/96, publicado na 2.ª Série do DR de 22.1.97.*

Por todas estas razões, a interpretação normativa que implícita e tacitamente o Fisco e os tribunais fiscais fizeram do artigo 7.º, n.º 2.º, e da al. e), do n.º 5, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, previsto no artigo 2.º da CRP, pelo que o acto de liquidação adicional impugnado é nulo e a decisão judicial recorrida errada.

Finalmente, a interpretação normativa feita pelo Fisco e pelos tribunais fiscais, mediante a atribuição de **efeitos retroactivos** às referidas normas jurídicas, gera inconstitucionalidade sucessiva ou superveniente das mesmas, nos termos do artigo 103.º, n.º 3, da CRP (revisão constitucional de 1997), assim como já gerava inconstitucionalidade originária por ser uma retroactividade intolerável, que afectou de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundadas do contribuinte (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 410/95, in 2.ª Série do DR de 16.11.95). “Sustentar o contrário significaria admitir que o Estado pudesse restringir materialmente e com eficácia retroactiva (afrontando, desse modo, as legítimas expectativas dos particulares) o benefício fiscal anteriormente conferido” (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 185/2000, publicado na 2.ª Série do DR de 27.10.2000).

Ora, sendo o artigo 7.º, n.º 2, e a al. e), do n.º 5, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, na aludida **interpretação normativa**, inconstitucionais, deveriam os tribunais fiscais recusar a aplicação dessas normas nessa interpretação, nos termos do artigo 4.º, n.º 5, do ETAF, e declarar nulo o acto de liquidação impugnado.

Em conclusão: o Fisco não tomou em consideração uma decisão da autoridade de saúde competente, que tinha passado a caso decidido ou resolvido, com a força de caso julgado, pelo que o acto de liquidação impugnado, bem como as normas em que se baseou, violam o princípio da confiança, insito no princípio do Estado de Direito (artigo 2.º da CRP). Não compete ao Fisco invalidar os actos administrativos praticados pela autoridade de saúde ou privá-los de eficácia.

*José Joaquim Almeida Lopes.*

## Acórdão de 29 de Outubro de 2003.

### Assunto:

*Recurso por oposição de acórdãos. Pressupostos de admissibilidade e de prosseguimento. Questão fundamental de direito. Identidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Não se verifica o pressuposto legal de prosseguimento de recurso por oposição de julgados, nos termos do art. 30º al. b) do ETAF, quando sejam díspares as situações de facto subjacentes e naturalmente diversas as soluções de direito acolhidas.*
- II — *Assim ocorre quando, como no caso dos autos, se confrontam o acórdão do TCA em que se decidiu ser intempestiva a impugnação judicial deduzida depois de expirado o prazo de 90 dias (cfr. art.º 123º n.º 1 al. a) do CPT) contado do termo do prazo do pagamento voluntário estabelecido com base na apurada notificação do contribuinte da liquidação adicional judicialmente impugnada mediante carta registada, expedida e que se apurou ter efectivamente recebido, o acórdão recorrido, com o acórdão deste Supremo Tribunal e Secção, o acórdão fundamento, em que se decidiu antes não fazer presumir notificação do contribuinte a expedição, não recepção nem reclamação de carta registada com A/R enviada para o domicílio fiscal daquele, falta de notificação que, assim, demanda a inexigibilidade da dívida exequenda, que, por sua vez, integra fundamento de oposição à execução fiscal (cfr. art.º 286º n.º 1 al. h) do CPT) e viabilizou julgado de procedência desta.*

Recurso nº 769/03. Recorrente: GICI - Gestão Imobiliária, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: o Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Do acórdão do Tribunal Central Administrativo de fls. 76 a 81 que lhe julgou improcedente o recurso jurisdicional que interpusera da sentença do TT de 1.<sup>a</sup> Instância de Setúbal e que, assim, manteve a decretada improcedência da impugnação judicial antes deduzida contra liquidação adicional de IRC, referente ao exercício de 1994, no valor de 876.217.957\$00, com base na reconhecida e declarada intempestividade da apresentação daquela, do dito acórdão interpôs agora recurso jurisdicional, por oposição de julgados, a Impugnante Gici, Gestão Imobiliária, Lda, nos autos convenientemente identificada, indicando como acórdão fundamento da invocada oposição o acórdão proferido no processo n.º 22.290, de 10.02.1999, publicado in ADSTA, 454,1227.

Admitido o recurso, assim interposto pelo despacho de fls. 88 e notificado este às partes, a Recorrente apresentou alegações tendentes a demonstrar a invocada oposição que constam de fls. 90, concluindo,

a final, que “... *O Acórdão do Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao Recurso interposto pela aqui recorrente, não poderá manter-se, porque anteriormente foi proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo um Acórdão, que foi publicado na Revista Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo, Ano VIII, 454,1227, o qual está em oposição com o aqui recorrido.*”, assim pedindo a revogação daquele aresto.

Depois, por despacho de fls. 97 do Ex.<sup>mo</sup> Desembargador Relator foi considerado verificado a alegado e necessário conflito e, em consequência, determinada a notificação das partes, nos termos do antes convocado art.º 284º n.º 5 do CPPT, isto é, para alegarem nos termos e no prazo referido no n.º 3 do art.º 282º do mesmo compêndio adjectivo, já perante a anunciada cominação de deserção do recurso.

Oportunamente satisfeita pelos Recorrentes a injunção legal judicialmente transmitida através desta última notificação - cfr. alegações apresentadas a fls. 99 a 1103 e que, a final, contém as necessárias conclusões, conclusões que aqui se dão por reproduzidas para todos os efeitos legais -, subiram os presentes autos a este Supremo Tribunal por despacho daquele Senhor Desembargador de fls. 104.

Neste Supremo Tribunal e Pleno da Secção já, mediante promoção do Ilustre Procurador Geral Adjunto, ordenou-se a junção aos autos de cópia certificada do aresto invocado como fundamento da oposição de julgados e que agora consta de fls. 108 a 115 e esclareceu-se, também pelo teor do requerimento de fls. 117, que o presente recurso por oposição de julgados era e é para esta formação em Pleno da 2.<sup>a</sup> Secção do Supremo Tribunal Administrativo - cfr. ainda despacho de fls. 106 verso e 107.

Depois, na nova vista que teve dos autos (cfr. art.º 289º n.º 1 do CPPT), o Ex.<sup>mo</sup> Magistrado do Ministério Público junto deste Pleno da Secção emitiu mui douto parecer opinando pelo não conhecimento do mérito do presente recurso por oposição de julgados que, em seu esclarecido entender, deve antes ser julgado findo.

Evidenciando, para tanto e por um lado, que não ocorre a alegada oposição de julgados “... *comparando acórdão recorrido e acórdão fundamento logo se conclui que, no caso, não há identidade de quadro factual: no acórdão recorrido a contribuinte foi notificada ( no sentido de que tomou conhecimento ) da liquidação e no acórdão fundamento isso não sucedeu.*”

Como, por outro lado, o antes decidido a fls. 97 quanto à existência da necessária oposição “... *(de resto, decidido sem que dos autos constasse o acórdão fundamento)*”, nos termos do disposto no convocado art.º 288º n.º 2 do CPPT, *não obriga este STA.*

Colhidos depois os vistos legais dos Ex.<sup>mos</sup> Juízes Adjuntos - cfr. art.º 289º n.º 2 do CPPT, cumpre agora decidir.

Em primeiro lugar e ainda prejudicialmente se se verifica ou não a invocada oposição de julgados já que, é sabido e reiteradamente afirmado pela nossa jurisprudência, o despacho que, como no ajuizado caso dos autos, porventura a reconheça, nos termos e para os efeitos do art.º 284º n.º 5 do CPPT, não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o tribunal de recurso de a reapreciar,

Designadamente quando, como aqui, se verifica antes inexistir aquela oposição.

Na verdade, tal como atentamente anota o Ex.<sup>mo</sup> Procurador Geral Adjunto, compulsados os arestos em confronto imperioso é antes concluir que aquela oposição se não verifica na justa medida em que

não só são bem díspares as situações factuais em que foram proferidas, como díspares são naturalmente as respectivas decisões judiciais.

Com efeito e em sede da factualidade subjacente, no acórdão recorrido considerou-se, além do mais, que “... a recorrente tomou conhecimento do acto através de carta que foi registada em 24/06/1999, pelo que se provou documentalmente que recebeu aquela carta de notificação e tomou conhecimento do acto”.

Pois vinha estabelecido no probatório fixado e agora assente - cfr. pontos 2.2, 2.3 e 2.4 do impugnado acórdão a fls. 78 dos autos -, além do mais que “*A Administração fiscal notificou a liquidação adicional a que procedeu ... através de carta registada em 24.06.99 e que foi recebida pelo recorrente que a juntou a fls. 6.*” (sublinhado nosso).

Assim e face à controvérsia proposta no recurso jurisdicional que apreciava atinente, é certo, à então controvertida eficácia e valor jurídico da notificação transmitida por simples carta registada, já perante o apurado e inequívoco conhecimento efectivo pela Impugnante do seu conteúdo, escopo último de toda e qualquer notificação, o Tribunal *a quo*, o Tribunal Central Administrativo, a final, veio a julgar intempestiva a impugnação judicial antes deduzida contra aquela liquidação adicional.

Pois vinha também apurado e assente que o prazo de pagamento voluntário da respectiva dívida fiscal contado daquela notificação expirara em 04.08.1999 e a impugnação judicial dera entrada em juízo em 21.06.2000 (cfr. pontos 3 e 4 do probatório), isto é, muito depois de decorrido o prazo legal respectivo de 90 dias (cfr. art.º 123º n.º 1 al. a) do CPT).

E no acórdão invocado como fundamento os ajuizados factos apontavam antes para a alegada e dada por verificada ausência de conhecimento pelo contribuinte da liquidação respectiva, pois se estabeleceu no probatório fixado, além do mais, que “*d) foram expedidas cartas registadas em 16/ 1993 com aviso de recepção para a sede da oponente, não tendo sido reclamadas.*”.

Para, já em sede de fundamentação do sentido do decidido, se concluir “... que não tendo, segundo o probatório, sido entregue a carta registada expedida para notificação do oponente ... não se poderá à face da lei então em vigor considerar feita a notificação do acto de liquidação da dívida exequenda.”

Circunstância que, na economia da decisão proferida no acórdão invocado como fundamento, de acordo com o convocado artigo 64º n.º 1 do CPT, “... esses actos não notificados não são eficazes em relação aos seus destinatários ...”, demandando a consequente inexistência da dívida exequenda;

Inexistência que, “... é fundamento da oposição à execução e ... não pode deixar de levar à extinção da instância executiva...”

E, a final, impôs julgado de procedência do respectivo recurso jurisdicional com revogação da decisão então impugnada e procedência da oposição pela referida inexistência da dívida exequenda.

Ora, tal como emerge da resenha que se deixa relatada, com absoluta nitidez, aliás, são absolutamente díspares as situações de facto subjacentes nos cotejados arestos.

No acórdão recorrido vem apurada a efectiva notificação e conhecimento pelo contribuinte, aqui Recorrente, do teor da liquidação que depois impugnou judicialmente, já na sequência da apurada e não controvertida recepção da carta registada que, para o efeito, a Administração Fiscal entendeu fazer expedir.

E, no acórdão invocado como fundamento, considerou-se antes que a não recepção de carta registada com A/R enviada para o domicílio fiscal do contribuinte “... não faz presumir como feita essa notificação. E que a falta desta implica a inexigibilidade da dívida exequenda e esta é fundamento da oposição à execução enquadrável na alínea h) n.º 1 do art.º 286º do CPT.

Ali, no acórdão impugnado, perante a apurada factualidade (oportuno conhecimento da liquidação pelo contribuinte), conheceu-se da tempestividade da impugnação judicial;

Aqui, no acórdão fundamento, perante o não apurado conhecimento do teor das cartas registadas expedidas pela Administração Fiscal para a sede da Oponente, cartas que, aliás, não foram reclamadas, considerou-se antes que tal não fazia presumir a necessária notificação e o consequente conhecimento que, através desta, a lei persegue e daí que, face à controvérsia proposta, se concluiu e decidiu-se, face àquele desconhecimento, pela inexigibilidade da dívida exequenda.

São, assim, manifestamente díspares as situações de facto ajuizadas e decididas pelos acórdãos postos em confronto,

Não surpreendendo, por isso mesmo, que díspares fossem as soluções de direito que em cada um deles se adoptou, pois que de questões de direito diferentes se tratava.

Porque assim, não se verifica ocorrer a invocada oposição de julgados relevante em termos de viabilizar julgado pelo Pleno da Secção ao abrigo do disposto no art. 30º al. b) do ETAF.

Pois, tal como se sumariou no acórdão deste Pleno de 29.09.1999, processo n.º 22.662, in AP DR de 30.52001, pág. 152, “... entre os requisitos do recurso jurisdicional por oposição de julgados figuram os de identidade das questões de facto e de direito sobre que tenha havido julgados expressos.” e, no mesmo sentido, entre outros, nos acórdãos também do Pleno de 09.06.1993, processo n.º 12.064, de 06.03.2002, processo n.º 26.185, e de 27.06.2003, processo n.º 26.009.

Pelo exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o presente recurso por oposição de julgados.

Custas pelos Recorrentes, fixando a taxa de justiça em 300 Euros e a procuradoria em 60 %.

Lisboa, 29 de Outubro de 2003. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Mendes Pimentel* — *Lúcio Barbosa* — *Almeida Lopes* — *Fonseca Limão* — *Vitor Meira* — *António Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 29 de Outubro de 2003.

### Assunto:

*Hipóvisão. DL 202/96.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*Tendo o DL 202/96 de 23/10 adaptado a anterior TNI, passando a considerar relevante para a atribuição do benefício fiscal a disfunção residual, tendo em consideração a possibilidade de aplicar meios de correcção, é legal a recusa por parte da Administração Fiscal à concessão de tais benefícios a partir da sua entrada em vigor, se não for apresentado novo atestado nos termos do referido decreto-lei.*

Recurso n.º 1095/03. Recorrentes: João Carlos de Lima Novo e mulher; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Cons. Dr. Vitor Meira.

João Carlos Matos de Lima Novo e mulher impugnam no Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Viana do Castelo a liquidação de IRS do ano de 1997 invocando incapacidade em grau igual ou superior a 60 %.

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

Inconformados com o decidido recorreram os impugnantes para o Tribunal Central Administrativo que o negou provimento ao recurso.

Interpuseram então os impugnantes recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo invocando oposição de acórdãos entre o recorrido e o n.º 1874/99 de 18 de Janeiro de 2000 do mesmo Tribunal Central Administrativo.

Foi considerado que ocorria oposição de julgados entre os dois acórdãos.

Quanto à questão de fundo consubstanciadora da oposição, formularam os recorrentes as seguintes conclusões:

1.<sup>a</sup> O acórdão recorrido decidiu, fundamentalmente, sobre a seguinte questão: pode ou não a AF, legalmente, desatender aos atestados médicos que hajam sido emitidos pela entidade competente para efeitos de atestar as denominadas incapacidades civis do sujeito passivo do IRS, emitido anteriormente à circular n.º 1/96 da DCGI e ao DL 202/96, de 23 de Outubro, desta forma obrigando o interessado na obtenção dos benefícios fiscais decorrentes dessa incapacidade a apresentar à AF novo atestado, emitido de acordo com as novas regras?

2.<sup>a</sup> O acórdão fundamento (junto por certidão com o requerimento de interposição do presente recurso) decidiu sobre a mesma questão jurídica.

3.<sup>a</sup> Ambos fundamentaram a sua decisão com a mesma regulamentação jurídica, que não teve alterações, máxime, a circular n.º 22/DSO, a circular n.º 1/96, da DCGI, o D.L. 202/96, de 23 de Outubro, a Lei n.º 9/89, de 2 de Maio, os arts. 25.º e 80.º do CIRIS, o art.º 44.º do EBF e, ainda, o D.L. n.º 341/93, de 30 de Setembro.

4.<sup>a</sup> A matéria de facto subjacente a ambos os acórdãos é também sensivelmente idêntica (vide ponto 15 das alegações supra que aqui se dá por reproduzido).

5.<sup>a</sup> O acórdão recorrido decidiu que a resposta à questão vertida na conclusão 1.<sup>a</sup> supra, devia ser positiva, logo reconheceu a legalidade do comportamento da AF e a legalidade da liquidação do imposto impugnado pelos recorrentes; por seu lado, o acórdão fundamento decidiu que a resposta àquela questão deve ser negativa, e considerou aquele comportamento da AF ilegal, e, em consequência, ilegal e dita liquidação.

6.<sup>a</sup> Pelo que estamos perante soluções jurídicas, da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, em último grau de jurisdição, e com base na mesma regulamentação jurídica, diametralmente opostas, pelo que, com fundamento em oposição de acórdãos, deve ser admitido e apreciado o presente recurso, nos termos e ao abrigo do disposto na alínea b'), do art.º 30.º do ETAF.

7.<sup>a</sup> Quanto ao mais, a questão decidida nesta é a vertida na conclusão 1.<sup>a</sup> supra.

8.<sup>a</sup> Esta questão, porque trata de matéria fiscal, designadamente dos benefícios fiscais, está sujeita ao princípio da legalidade, imposto pelo art.º 106.º, n.ºs 2 e 3, de CRP, versão de 1992, em vigor em 1996, e agora pelo art.º 103.º, n.º 2 e 3, da CRP, versão de 1997, actualmente em vigor, e ainda pelo art.º 8.º da LGT.

9.<sup>a</sup> Por isso é absolutamente irrelevante o entendimento da AF sobre as matérias fiscais, porque vinculado à Lei, e ilegal a sua intervenção qual legislador por meio de circulares, maxime, pela circular n.º 1/96 da DGCI.

10.<sup>a</sup> Porém, a circular n.º 1/96 impôs aos sujeitos passivos de IRS um comportamento (obterem um novo atestado médico comprovativo das incapacidades para efeitos de benefícios fiscais, elaborado de acordo com as novas regras que determinou), e impôs aos funcionários da AF a obrigação de desatenderem aos atestados médicos emitidos pelas autoridades de saúde para o mesmo efeito, mas anteriores àquela circular e emitidos de acordo com os procedimentos e critérios então vigentes, pelo que se conclui que aquela circular da AF tem e teve aplicação externa aos contribuintes, com força obrigatória geral e com efeitos retroactivos ao revogar actos administrativos anteriores.

11.<sup>a</sup> Normas em sentido funcional são todas aquelas que contêm regras de conduta ou comportamento para os cidadãos e Administração Pública ou critérios de decisão para a autoridade pública.

12.<sup>a</sup> Conclui-se, então, que, não obstante se tratar de mera circular, a circular 1/96 é uma autêntica norma jurídica e constitui uma verdadeira “lei fiscal”, que impôs aos contribuintes um dever fiscal acessório (submeterem-se a novo exame médico junto das autoridades de saúde competentes, para obtenção do correspondente atestado novo, emitido de acordo com as regras de procedimento que a circular impôs, para posterior apresentação à AF, em desconsideração dos atestados anteriormente emitidos pela autoridade de saúde).

13.<sup>a</sup> A AF não tem poder legislativo, nem por meio de circulares e estas não podem revogar actos válidos, mas, não obstante, foi o que quis fazer e fez por meio da dita circular, pelo que a sua legalidade e conformidade constitucional pode, e deve, ser apreciada.

14.<sup>a</sup> Compete à A.R. legislar sobre matéria fiscal, nos termos e ao abrigo do disposto no art.º 168.º, n.º 1, al. i), da CRP/92, e art.º 165.º, n.º 1, al. i), da CRP/97, o que abrange a determinação da incidência, taxa, benefícios fiscais, garantias dos contribuintes e regras da liquidação e cobrança de impostos, nos termos do art.º 106.º, n.ºs 2 e 3 da CRP/92 e art.º 103.º, n.º 2 e 3 da CRP/97.

15.<sup>a</sup> A circular 1/96, porque “mexeu” com garantias constitucionais do procedimento tributário, porque impôs novas regras desse procedimento e novas obrigações acessórias aos contribuintes, e até porque alterou a própria lei fiscal e revogou actos administrativos de reconhecimento de direitos, é organicamente inconstitucional, porque foi elaborada por órgão da administração pública sem a competência legislativa necessária.

Cfr. art.º 168, n.º 1, al. i), da CRP/92.

16.<sup>a</sup> Aquela circular 1/96 é, também, formalmente inconstitucional, quer porque trata por meio de regulamento de matéria cujo tratamento está reservado à lei ou a decreto-lei, quer porque nem sequer indica expressamente a lei que visava relulamentar, o que constitui violação do princípio da precedência da lei.

Cfr. arts. 106.º, n.º 2, e 115.º, n.º 7, da CRP/92, e arts. 103.º, n.º 2, e 112.º, n.º 8, da CRP/97.

17.<sup>a</sup> E porque aquela circular tem, ainda, efeitos retroactivos imprevisíveis e inaceitáveis para e pelos sujeitos passivos de IRS (pois fez desatender aos atestados médicos anteriormente emitidos pelas autoridades de saúde e que reconheciam as incapacidades para efeitos de benefícios fiscais) é também superveniente inconstitucional por violar o princípio da não retroactividade das leis fiscais.

Cfr. art.º 103, n.º 3, da CRP/97.

18.<sup>a</sup> Logo, sendo inconstitucional e ilegal (por violação do disposto no art.º 8.º da LGT), deve esse S.T.A. recusar a aplicação da circular n.º 1/96 GDCl, e, em consequência, deve declarar ilegal a liquidação tributária impugnada nestes autos.

19.<sup>a</sup> As regras previstas no D.L. n.º 202/96, de 23 de Outubro, são regras de procedimento tributário e só se aplicam aos processos de avaliação de incapacidades para efeitos fiscais que estiverem pendentes ou que forem posteriores à data da sua entrada em vigor, pelo que não se aplica àqueles processos que já estiverem concluídos antes de tal data.

20.<sup>a</sup> O processo de avaliação de incapacidade do impugnante marido já se encontrava concluído em Julho de 1995 e deu origem ao atestado médico de 31 de Julho de 1995, de fls. dos autos, pelo que a este processo não são aplicáveis as regras do D.L. 202/96.

21.<sup>a</sup> Este processo de avaliação é um acto administrativo válido e eficaz e reconheceu ao impugnante marido direito ao benefício fiscal decorrente da incapacidade que nele se atesta e não foi impugnado por quem quer que seja, AF incluída.

22.<sup>a</sup> Tal processo é um acto administrativo por ter sido proferido pelo órgão da Administração Pública organicamente competente, ao abrigo de normas de direito público e com o objectivo de produzir, como produziu, efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.

Cfr. art.º 120.º do CPA.

23.<sup>a</sup> Logo, aquele acto ad., produziu os seus efeitos desde que foi praticado, pelo que a sua eventual revogabilidade há-de obedecer exclusivamente ao regime da livre revogabilidade dos actos ad., tendo em conta as respectivas excepções.

Cfr. arts. 127.º e 140.º, als. a) a c), ambos do CPA.

24.<sup>a</sup> Tal acto não foi revogado pelo D.L. 202/96, que, nos termos do n.º 2, do seu art.º 7.º, só se aplica aos casos futuros.

25.º Não obstante, porque aquele acto ad. trata de direitos e interesses fundamentais, constitucionalmente protegidos, integra o rol das excepções ao princípio geral de livre revogabilidade dos actos ad..

Cfr. art.º 140.º, n.º 1, al. b), do CPA.

26.<sup>a</sup> Pelo que se conclui que o acto ad. consubstanciado no atestado médico de 31 de Julho de 1995, de fls. dos autos, que atribui ao impugnante marido uma incapacidade superior a 60 %, emitido pela autoridade de saúde competente para o efeito, não foi revogado, nem é revogável pelo D.L. 202/96, e se mantém, produz e impõe os seus efeitos perante todos, AF incluída, e enquanto vigorar no tempo, ou seja, ano de 1995 e ss., 1997 inclusive.

27.<sup>a</sup> Assim, a AF deve obediência àquele acto ad. e deve reconhecer o direito dos impugnantes ao benefício fiscal que lhes recusou com a liquidação impugnada, pelo que esta é ilegal.

28.<sup>a</sup> Por seu lado, o acórdão recorrido entendeu que as normas do n.º 2, do art.º 7.º, e da al. e), do ponto 5, do anexo I, ambos do D.L. n.º 202/96, de 23 de Outubro tornaram “imprescritíveis” para os anos futuros, todos os atestados médicos de incapacidade emitidos pelas autoridades de saúde pelo menos até 30 de Novembro de 1996 (data da entrada em vigor das referidas normas) e que atestavam a existência de deficiências em grau superior a 60 % (pelo que as pessoas referidas em tais atestados eram legalmente classificadas e tratadas como deficientes).

29.<sup>a</sup> Esta decisão do tribunal “a quo”, no seguimento da actuação da AF, resulta do facto de terem interpretado a norma do n.º 2, do art.º 7.º, do dito diploma, como aplicável a todos os processos fiscais anuais e a todos os processos de avaliação de incapacidades, mais entendendo que fazia extinguir a validade de todas as classificações anteriores de deficientes.

30.<sup>a</sup> E resulta, ainda, da interpretação, quer do tribunal “a quo”, quer da AF, de que deficiente passa a ser apenas aquele que apresenta uma incapacidade igual ou superior a 60 % depois de essa incapacidade ser medida após a aplicação de um qualquer meio de compensação ou correcção (al. e), do ponto 5, do Anexo I).

31.<sup>a</sup> Aquele tribunal (e a AF) interpretou e aplicou o art.º 7.º, n.º 2, em apreço, como uma norma que impõe novas regras de avaliação de incapacidades e determinação de deficiências a todos os deficientes, mesmo àqueles que já anteriormente haviam sido declarados deficientes.

32.<sup>a</sup> Deixando de ser deficientes os que haviam sido anteriormente declarados como . . . deficientes, mas que não se sujeitaram a novos exames nos termos do D.L. n.º 202/96.

33.<sup>a</sup> Retirando-lhes, assim, os benefícios fiscais que, até então, gozavam nos termos da lei (art.º 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais).

34.<sup>a</sup> Ora, a aplicação, por força da conclusão 29.<sup>a</sup> supra, do D.L. 202/96, de 23 de Outubro a todos os deficientes, mesmo àqueles que já tinham sido considerados deficientes anteriormente a 30 de Outubro de 1996, significa que o Governo alterou, pela via legislativa, matéria relativa aos direitos e garantias fundamentais dos deficientes, pois aqueles que estavam legalmente reconhecidos com tais deixaram de o estar, deixaram de ser reconhecidos e tratados como deficientes.

35.<sup>a</sup> A salvaguarda dos direitos dos deficientes é matéria de direitos e garantias fundamentais, previstas no art.º 71.º da CRP/1992 (aqui aplicável atendendo às datas de publicação e entrada em vigor das normas em questão) e art.º 71.º da CRP/97, pelo que, compete à Assembleia da República legislar sobre estas matérias, salvo autorização ao Governo, pois trata-se de matérias que afectam direitos, liberdades e garantias e ainda o estado e capacidade das pessoas.

Cfr. art.º 168.º, n.º 1, als. a), b) e i), da CRP/1992 e art.º 165.º, n.º 1, als. a), b) e i), da CRP/97.

36.<sup>a</sup> Assim, porque o Governo não pode legislar sobre matérias de direitos e garantias fundamentais sem autorização legislativa da A.R., e porque o fez no n.º 2, do art.º 7.º, do D.L. n.º 202/96, segundo a interpretação e aplicação do tribunal recorrido (e da AF), esta norma é organicamente inconstitucional.

37.<sup>a</sup> Por outro lado, e em consequência das conclusões anteriores, o tribunal “a quo” interpretou e aplicou a al. e), do ponto 5, do



Anexo I, daquele D.L., como uma nova definição do que é um deficiente, em clara violação da definição de deficiente resultante da interpretação do art.º 71.º, da CRP/1992 e art.º 71.º, da CRP/97.

38.ª E para o tribunal recorrido (e para a AF), aquela norma aplica-se a todos os deficientes, mesmo àqueles que já o tenham sido declarados antes de 30 de Outubro de 1996, porque a partir dessa data (segundo o tribunal recorrido e a AF) deixaram de o ser, até que se submetam a novos exames e juntas médicas, nos termos daquele D.L. 202/96.

39.ª Pois que, agora, na interpretação/aplicação daquela norma segundo o tribunal recorrido e a AF, só são deficientes aqueles que forem portadores de uma incapacidade igual ou superior a 60 %, mas medida após a aplicação de um qualquer meio de correcção ou compensação da deficiência.

40.ª Desta interpretação da norma resulta que o Governo alterou o conteúdo e a substância do conceito e princípio constitucional do deficiente e da salvaguarda dos seus direitos, o que repete os vícios aludidos na conclusão 35.ª supra, pelo que, tal normativo é, por isso, organicamente inconstitucional.

41.ª Mas é também materialmente inconstitucional por violação do princípio da salvaguarda dos direitos e garantias do deficiente (art.º 71.º da CRP/1992 e mesmo art.º 71.º da CRP/97) e do princípio da igualdade (art.º 13.º, n.º 1, da CRP/1992 e art.º 13.º, da CRP/97).

42.ª E quanto mais não fosse, sempre aquela interpretação seria, pelo menos, materialmente inconstitucional quanto ao ano fiscal de 1997, por violação do princípio da não retroactividade dos preceitos restritivos dos direitos e garantias dos cidadãos (art.º 18.º, n.º 3, da CRP/1992 e art.º 18.º, n.º 3, da CRP/97).

43.ª Pois que o conceito materialmente constitucional de deficiente refere-se a deficiências naturais e ao seu impacto enquanto tais na diminuição da capacidade de desempenhar uma actividade considerada normal; não desaparecendo, nem se curando, essas deficiências com o uso e aplicação de um qualquer meio de correcção ou compensação, meios estes que se integram, isso sim, na concretização do direito fundamental de salvaguarda dos direitos e garantias do deficiente, sendo, inclusive, obrigação do Estado assegurar o acesso a tais meios na concretização desse mesmo direito e princípio constitucional.

44.ª Ao não considerar assim, e ao aplicar aquelas normas aos presentes autos, os recorrentes consideram que a decisão ora recorrida violou o disposto nos arts. 14.º, n.º 7, 25.º e 80.º, do CIRS, 44.º do EBF, e nos arts. 168.º, n.º 1, als. a), b), i); 13.º, n.º 1; 18.º, n.º 3, 71.º; 106.º, n.ºs 2 e 3 e art.º 277.º, todos da CRP de 1992 e nos arts. 165.º als. a), b), i); 13.º, n.º 1; 18.º, n.º 3; 71.º; 103.º, n.ºs 2 e 3 e art.º 277.º, todos da CRP de 1997, e ainda, o disposto no art. 120.º, 127.º, e 140.º, todos do CPA.

45.ª Pelo que, nos termos das conclusões supra formuladas, se conclui que o acto de liquidação impugnado nestes autos, porque fundamento quer na dita circular 1/96 DGCI, quer nas normas apreciadas supra do D.L. 202/96, é ilegal e deve, em consequência, ser revogado.

46.ª Pelo que, deve esse S.T.A., ainda, formular norma interpretativa, que sirva de orientação aos demais tribunais e contribuintes, que se sugere:

“Quer em 31 de Dezembro de 1995 (v. art.º 14.º, n.º 7, do CIRS), quer em 31 de Janeiro de 1996 (data da circular n.º 1/96 DGCI),

quer, ainda, actualmente, mesmo no âmbito da aplicação do Dec. Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, os cidadãos portadores de declaração de incapacidade decorrente de acto administrativo válido, emitido pelas autoridades de saúde competentes para o efeito, e comprovativo de atribuição de um grau de incapacidade igual ou superior a 60 %, devem ser reconhecido o seu direito a usufruir dos benefícios fiscais legalmente consagrados.”

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso nos termos da jurisprudência praticamente pacífica da Secção tirada em numrossíssimos casos idênticos.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O acórdão recorrido considerou provados os seguintes factos:

a) Os impugnantes apresentaram em devido tempo a declaração dos rendimentos auferidos no ano de 1997;

b) Nessa declaração ficou consignado que o(a)s impugnante era(m) portador(a) de uma invalidez permanente de grau igual ou superior a 60 %;

c) O Director Distrital de Finanças de Viana do Castelo proferiu um despacho cujo teor consta dos autos a fls. 30 e que teor aqui se dá por reproduzido, através do qual procedeu à alteração dos rendimentos declarados pelo(s) impugnante(s) por não considerar provada a deficiência invocada.

d) Este despacho foi notificado ao(s) impugnante(s);

e) Na sequência foi efectuada a liquidação cuja nota demonstrativa consta dos autos e que se dá por reproduzida e que ora se encontra sob impugnação;

f) Como comprovativo da incapacidade permanente que alega, o impugnante juntou o atestado médico que se encontra junto aos autos e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

g) A DGCI para prova da incapacidade da “pessoa deficiente”, em casos de hipovisão, vinha aceitando o critério definido pela Direcção Geral de Saúde (DGS), de acordo com a sua informação 63/DSO, de 26 de Agosto de 1994, que a percentagem de incapacidade fixada em cada caso, não tinham em conta a correcção óptica operada;

h) A DGS, reconhecendo tratar-se de um erro o critério supra, revogou essas orientações em 20 de Dezembro de 1995, através da sua circular normativa 22/DSO, onde alterou o critério de fixação da incapacidade que passou a ser fixado depois das correcções operadas em cada caso;

i) Em consequência, também a DGCI veio a aderir a este novo critério de fixação da incapacidade, de acordo com o entendimento sufragado pela autoridade de Saúde, tendo para o efeito emitido a circular 1/96, onde deixava de aceitar os atestados médicos para comprovação da incapacidade emitidos depois da nova orientação, elaborados de acordo com o entendimento revogado;

j) O atestado médico referido em f), foi emitido em 31 de Julho de 1995, no âmbito do critério anterior à circular 1/96, referida;

l) A DDF solicitou aos ora recorrentes o envio de atestado médico comprovativo da sua deficiência, de acordo com o novo entendimento sufragado, referido supra, que os mesmos não remeteram;

m) Em consequência, a AF não aceitou a comprovação da deficiência e efectuou a liquidação de IRS em conformidade, tendo o imposto o prazo limite de pagamento de 25 de Outubro de 2000 e a petição da presente impugnação judicial tendo dado entrada na

R. Finanças em 18 de Janeiro de 2001 - cfr. doc. de fls. 32 e carimbo aposto na mesma petição.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A questão a decidir é a de saber se relativamente à liquidação de IRS de 1997 podem deixar de considerar-se os atestados emitidos em ano anterior donde constava incapacidade de carácter permanente superior a 60 %, após a entrada em vigor do D.L. 202/96 de 23 de Outubro, como invocava a impugnante, ou se a liquidação teria de ser alterada face a tal diploma no caso de não ter sido feita prova em conformidade com o que nele se preconizava.

Relativamente ao imposto relativo aos anos anteriores a 1996, isto é, anteriores ao DL 2002/96, tem este Tribunal decidido em inúmeros acórdãos que o critério legal da aferição da incapacidade, o seu processo, a autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na TNI aprovada pelo DL 341/93 de 30 de Setembro, relativo a acidentes de trabalho, já que não havia norma específica para efeito de benefícios fiscais. Com a publicação daquele DL 202/96 alterou-se a situação, suprimindo-se a lacuna existente. Tal diploma começava por definir no seu preâmbulo o conceito de pessoa com deficiência, reportando-se ao disposto na Lei 9/89 (Lei de Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência) como “aquela que, por motivo de perda ou anomalia, congénita ou adquirida, de estrutura ou função psicológica, intelectual, fisiológica ou anatómica susceptível de provocar restrições da capacidade, pode estar considerada em situações de desvantagem para o exercício de actividades consideradas normais, tendo em conta a idade, o sexo e os factores sócio-culturais dominantes”. Tendo em consideração tal conceito considerava que os benefícios previstos na lei se destinavam a facilitar a sua plena participação na comunidade (art.º 1.º). Indicava depois nos artigos seguintes a competência e composição das juntas que iriam apreciar a incapacidade e os procedimentos a adoptar (artigos 2º e 3.º). Atribuía agora às juntas médicas competência para a passagem dos atestados que deveriam indicar os fins a que se destinavam e respectivos efeitos legais, devendo a junta, quando o grau de incapacidade fosse susceptível de variação futura, indicar a data de novo exame ou pedir exames complementares (artigo 4.º). Em anexo a tal diploma constavam as instruções gerais com os princípios que deviam ser seguidos na determinação do valor final da incapacidade, devendo, nos termos da alínea e) do n.º 5, ter-se em conta a disfunção residual após a aplicação de meios de correcção.

O imposto em causa nos presentes autos é, como dissemos, o IRS de 1997.

O regime instituído pelo DL 202/96 entrou em vigor em 30/11/96, aplicando-se por isso aos rendimentos desse ano que só seriam declarados no ano seguinte. A avaliação da incapacidade do impugnante estava pois já sujeita às novas regras que o DL 202/96 estabelecera, das quais dependia a concessão do benefício. Não estando o atestado apresentado em conformidade com as mesmas tinha a Administração Fiscal toda a legitimidade para solicitar novo atestado que estivesse em consonância com a legislação então vigente. Não tendo o contribuinte apresentado novo atestado, desinteressou-se do cumprimento da nova lei, pelo que bem andou a A. F. ao proceder à alteração da sua declaração de rendimentos no sentido da não consideração do benefício por deficiência. Não há qualquer violação de direitos

adquiridos. Os benefícios em causa são concedidos em cada ano e, relativamente ao ano de 1996 a AF tinha de cumprir as normas do DL 202/96. Tal violação só ocorreria se se pretendesse aplicar tal lei aos benefícios concedidos em anos anteriores, o que não acontece no caso vertente.

Contrariamente ao que pretendem os recorrentes, não foi a circular que alterou o modo por que deveria processar-se a apreciação da incapacidade, mas sim o DL 202/96 em que ela se baseou. Tal diploma, ao contrário do que os recorrentes pretendem, não viola os direitos dos deficientes constitucionalmente consagrados, os quais continuam, desde que reúnam as condições, a poder usufruir do benefício referido. Como não viola também o princípio da igualdade que tem aplicação na repartição dos encargos fiscais pelo que, no direito fiscal, terão as deficiências de se traduzir numa diminuição da capacidade contributiva e não num qualquer direito imutável.

O entendimento que maioritária e pacificamente se tem vindo a seguir, quer na Secção de Contencioso Tributário quer no Pleno da mesma, no Supremo Tribunal Administrativo vai no sentido que atrás referimos. Citam-se, a título exemplificativo, os acórdãos 25111 de 7 de Junho de 2000, da Secção, e 25536 de Março de 2002, 878/02 e 958/02 ambos de 19 de Março de 2003, do Pleno.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, assim mantendo o acórdão recorrido.

Custas pelos recorrentes, fixando em 300 euros a taxa de justiça e em 50 % a procuradoria.

Lisboa 29 de Outubro de 2003. — *Vitor Manuel Marques Meira* (relator) — *João Plácido da Fonseca Limão* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* (vencido, cfr. declaração) — *António José Pimpão* — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *José Joaquim Almeida Lopes* (vencidos nos termos do voto anexo).

#### Declaração de voto

Votei vencido de acordo, aliás, como o entendimento acolhido nos acórdãos da Secção, que subscrevi, no passado dia 8.11.2000, preferidos nos processos n.ºs 24 723 e 24 827, e porque entendo que o convocado DL n.º 202/96, de 23 de Outubro, não logra aplicação à situação ajuizada nos presentes autos, na justa medida em que, regendo para o futuro, as novas condições que expressamente estabelece para a quantificação da incapacidade fiscalmente relevante só operam nos *processos de avaliação de incapacidade* pendentes à data da sua entrada em vigor — cfr. art.º 7º — e, naturalmente, nos instaurados em data posterior.

E nem o referido diploma legal ou qualquer outro entretanto publicado sancionou com invalidade jurídica ou recomendou se desconsiderassem os certificados de incapacidade até então emitidos pela autoridade de saúde competente, mediante recurso aos critérios de determinação de incapacidade fixados pela TNI aprovada pelo DL n.º 341/93, de 30.09, e até então em vigor, certificados que, até então também, sempre foram aceites quer pela Administração Fiscal, quer

pelos Tribunais — cfr. jurisprudência desta Secção, por todos, o acórdão de 15.12.99, processo n.º 24 305.

#### Voto de vencido

DA INCONSTITUCIONALIDADE DA CIRCULAR N.º 1/96, DA D.G.C.I.

Os tribunais fiscais estão a ficar «entupidos» com este tipo de litígios entre o Fisco e os contribuintes, sendo certo que estes não têm qualquer tipo de culpa por tudo o que se está a passar.

Tudo começou com uma decisão da autoridade de saúde, circulada por todos os delegados de saúde do país, nos termos da qual a deficiência oftalmológica hipovisão avalia-se sem óculos e não com eles. Decisão infeliz e que induziu em erro milhares de contribuintes que obtiveram o estatuto de deficiente sem que a decisão de avaliação da sua incapacidade fosse revogada dentro do prazo legal de um ano, pelo que passou a caso decidido ou resolvido.

Quando a autoridade de saúde reparou no erro em que tinha incorrido, alterou o critério interpretativo da lei, mas não revogou as suas decisões anteriores, pelo que elas mantiveram-se de pé.

Quem quis corrigir os casos passados foi o Fisco, o qual, em vez de promover uma lei fiscal da Assembleia da República que solucionasse o problema, resolveu fazer uma «lei fiscal» por meio da Circular n.º 1/96, da DGCI, impondo aos contribuintes um dever fiscal acessório de se submeterem a novo exame médico pela autoridade de saúde e apresentarem ao Fisco o correspondente atestado médico.

O legislador tratou do assunto no Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, mas não quis resolver os casos passados, preocupando-se apenas com os casos pendentes e futuros.

Mas o que não quis fazer o legislador foi feito pela Administração Fiscal, que passou a considerar a Circular n.º 1/96 como lei geral do país em matéria tributária, impondo aos contribuintes regras de conduta ou padrões de comportamento. Mas o pior é que os tribunais fiscais, chamados a dirimir os litígios, passaram a considerar essa Circular como critério de decisão judicial e a considerar o comportamento da Administração como perfeitamente conforme à lei, como se o Fisco pudesse fazer leis em matéria fiscal. É com esta corrente jurisprudencial que não concordo, pois nem a Administração pode fazer leis nem os tribunais estão dispensados do dever de obediência à lei, ainda que ela lhes pareça injusta (art.º 8.º, n.º 2, do Código Civil). Se a lei for clamorosamente injusta, devem os tribunais fiscais recusar a sua aplicação com base em inconstitucionalidade, mas esta recusa e este fundamento têm de ser expressos nas decisões judiciais para possibilitar o recurso obrigatório para o Tribunal Constitucional.

Como se vê pela fundamentação do acto de liquidação, o procedimento que o Fisco instaurou contra o recorrente não resultou da lei, mas da publicação da Circular n.º 1/96, de 31 de Janeiro de 1996, assinada pelo Director-Geral dos Impostos.

Nessa Circular, depois de se dizer que a Direcção Geral de Saúde tinha corrigido e clarificado o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente a interpretação anterior da lei, indicou-se o novo critério de interpretação da mesma e prescreveu-se a seguinte obri-

gação ou dever acessório - verdadeira regra de comportamento para os contribuintes e critério de decisão para o Fisco:

*1. Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica hipovisão susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60% que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa da liquidação nos termos da Circular n.º 15/92, de 14 de Setembro, deverão obter, junto das autoridades de saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.*

*2. O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 01 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995.*

Foi em cumprimento expresso desta Circular que o Fisco determinou ao recorrente para apresentar novo atestado médico segundo o novo critério interpretativo da lei, sob pena de alteração da matéria colectável e correspondente liquidação adicional.

Nos termos do artigo 204.º da Constituição da República, nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar **normas inconstitucionais**, pelo que importa indagar se esta Circular n.º 1/96, da DGCI, constituiu, ou não, *na prática*, uma **norma em sentido funcional**.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que normas em sentido funcional são todas aquelas que contêm regras de conduta ou comportamento para os cidadãos e Administração ou critérios de decisão para as autoridades públicas (acórdãos 26/85, 80/86, 150/86, 168/88, 255/92 e 152/93).

As circulares, em geral, são regulamentos internos que apenas vinculam os funcionários de certa hierarquia, acarretando responsabilidade disciplinar para os funcionários que as violarem. Deste modo, são regras de comportamento para os funcionários, providas de coerção, e são critérios de decisão para o superior hierárquico que aplica as sanções disciplinares.

No sentido de que as **circulares** são **regulamentos internos**, pode ver-se a opinião do Prof. AFONSO QUEIRÓ, in *Teoria dos Regulamentos*, Revista de Direito e de Assuntos Sociais, Ano XXVII, pág. 5.

No sentido de que as circulares, em geral, têm a qualidade de normas jurídicas por conterem comandos que se dirigem a uma generalidade de pessoas e que lhes impõem uma determinada conduta, pode ver-se o parecer n.º 62/96, da Procuradoria-Geral da República, publicado na 2.ª série do Diário da República, de 24.10.98, a pág. 14 964.

No sentido de que as circulares são diplomas de carácter genérico que se dirigem a toda uma classe de funcionários e que reclamam deles a sua aplicação, sendo susceptíveis de recurso contencioso pelos particulares depois de ter havido uma lesão efectiva dos seus direitos, pode ver-se o artigo do Dr. LUIZ COSTA DA CUNHA VALENTE *A Ordem de Serviço*, publicado no Boletim da Faculdade de Direito (Suplemento), 1940, págs. 142 e 143.

Vem-se entendendo que as circulares têm apenas eficácia interna, não interferindo na esfera jurídica dos particulares nem vinculando os tribunais, mas a Procuradoria-Geral da República, no parecer alu-

dido, admite que as circulares interpretativas podem acabar por produzir indiretamente efeitos jurídicos externos sobre os particulares através da actuação dos seus destinatários hierarquicamente vinculados a aplicá-las (cfr. pág. 14 965 do DR, 2.ª Série, de 24.10.98).

Também o Prof AFONSO QUEIRO alude à existência dentro dos regulamentos internos de verdadeiros «regulamentos jurídicos», contendo preceitos jurídicos dirigidos aos cidadãos, criando «normas jurídicas» e não meras normas administrativas, como é o caso das normas de processo administrativo (cfr. *ob. cit.* págs. 6, 7 e 8).

Seja como for no plano teórico, o certo é que, **na prática**, o Fisco deu eficácia externa à Circular n.º 1196, impondo, com base nela, ao contribuinte uma regra de conduta ou de comportamento e prescrevendo para as autoridades fiscais um critério de decisão.

Mas ainda que assim não fosse para as circulares em geral, sempre é certo que as circulares em matéria fiscal têm um regime jurídico que as torna, inquestionavelmente, verdadeiras normas jurídicas, com eficácia externa para os contribuintes.

De facto, nos termos do artigo 59.º, n.º 3, al. b), da Lei Geral Tributária, a colaboração da administração tributária com os *contribuintes* compreende a **publicação**, no prazo de seis meses, das **orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias**, o que só pode significar que dessa colaboração resulta uma vinculação das pessoas que colaboram, Fisco por um lado e contribuintes por outro. Só assim faz sentido a **publicação** dessas orientações.

Por outro lado, de acordo com o disposto no artigo 68.º, n.º 4, al. b), da Lei Geral Tributária, a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instruções de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do facto tributário. Este preceito só pode ter o sentido de dotar a vincutividade às circulares de natureza fiscal de uma particular força, semelhante à da vinculação à lei, o que faz com que as circulares tenham, aos olhos da LGT, a força de **verdadeiras normas jurídicas**.

Finalmente, nos termos do artigo 68.º, n.º 5, da LGT, não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa fé da lei os actos administrativos decorrentes de orientações genéricas emitidas pela administração tributária. Isto só quer dizer que podem ser invocados perante os contribuintes os actos administrativos decorrentes de circulares, o que significa que estas têm eficácia externa a ponto de poderem prejudicar os contribuintes. Ainda de acordo com o artigo 43.º, n.º 2, da LGT, o contribuinte, se seguir as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas, pode invocar essas orientações em seu favor (mesmo em juízo).

Ora, em face destes dados doutrinários e legais, dúvidas não nos restam de que a Circular n.º 1/96, da DGCI, constitui um regulamento com eficácia externa, lesivo do contribuinte, por lhe impor uma regra de comportamento ou de conduta, com a qual ele não concorda por ser desconforme com a lei e o direito. Por isso, estamos em face de uma **norma em sentido funcional**, que deve ser desaplicada pelos tribunais nos pleitos que a eles chegarem, se for havida por inconstitucional. É o que se vai demonstrar.

Nos termos do artigo 165.º, n.º 1, al. i), da Constituição da República, é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo

autorização ao Governo, legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal.

Vem o Tribunal Constitucional entendendo uniformemente que esta reserva de lei abrange a determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes, a que se refere o artigo 103.º n.º 2, da CRP, bem como as regras sobre liquidação e cobrança, a que se refere o n.º 3 do mesmo preceito constitucional.

Daí que exista reserva de lei sobre tudo o que diz respeito aos **benefícios fiscais**, às garantias dos contribuintes e à liquidação de impostos.

Incluem-se nas garantias dos contribuintes as «garantias gerais relativas ao procedimento e acto tributário» (cfr. Prof. CASALTA NA-BAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 367).

Pois bem, a Circular n.º 1/96, da DGCI, cuja doutrina esteve na base da liquidação adicional impugnada, ao impor uma obrigação acessória ao recorrente - mandou-lhe fazer um novo exame médico junto da autoridade de saúde e obter o correspondente atestado comprovativo da incapacidade à luz de um novo critério interpretativo da lei - mexeu nas garantias constitucionais de procedimento tributário, impondo obrigações acessórias e novas regras de procedimento [cfr. artigo 8.º, n.º 2, als. c) e e) da LGT].

Por outro lado, essa Circular n.º 1/96 alterou as condições legais para a obtenção de benefícios fiscais, dificultando a sua obtenção e pondo em causa actos de reconhecimento dos benefícios fiscais anteriormente concedidos, actos esses praticados pelas autoridades de saúde.

Acontece que o Director-Geral dos Impostos não tem competência para, por meio de circular de eficácia externa, tratar de matérias incluídas na reserva de lei fiscal, pelo que usurpou os poderes fiscais da Assembleia da República, sendo essa Circular n.º 1/96 organicamente inconstitucional, por violação do disposto no artigo 165.º, n.º 1, al. i), da CRP, interpretado no artigo 8.º, n.º 2, als. c) e e) da LGT.

A Circular n.º 1/96 é ainda formalmente inconstitucional, pois trata de matéria fiscal por meio de um regulamento, quando a única forma legal de tratar essa matéria é por meio de lei ou decreto-lei autorizado, nos termos do artigo 103.º, n.º 2, da CRP.

Mas, sendo um regulamento com eficácia externa, então a Circular n.º 1/96, da DGCI, devia indicar expressamente a lei (de saúde pública) que visava regulamentar ou que definia a competência objectiva e subjectiva para a sua emissão. Ao ter omitido este dever imposto pelo artigo 112.º, n.º 8, da CRP, a referida circular incorreu em inconstitucionalidade formal.

A referida Circular n.º 1/96, da DGCI, veio regular, com eficácia retroactiva, as situações de incapacidade física anteriormente decididas pelas autoridades de saúde, dando sem efeito os correspondentes atestados e exigindo novos atestados médicos passados de conformidade com o novo critério. Ora, esta retroactividade da Circular era manifestamente imprevisível, é arbitrária e intolerável, afectando de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos contribuintes que tinham adquirido o direito ao benefício fiscal, pelo que viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito (art.º 2.º da CRP) e é supervenientemente inconstitucional por violar o princípio da não retroactividade das leis fiscais (art.º 103.º, n.º 3, da CRP).

Repare-se que a lei ordinária veio concretizar a reserva de lei fiscal no art.º 8.º da Lei Geral Tributária, nela abrangendo a definição das obrigações acessórias e as regras de procedimento tributário [n.º 2, als. c) e e)], pelo que a Circular n.º 1/96 violou o princípio da legalidade tributária.

Em conclusão: o acto de liquidação impugnado, porque decorrente de uma circular inconstitucional e ilegal, está ferido de invalidade.

#### **INCONSTITUCIONALIDADE NORMATIVA DO DECRETO-LEI N.º 202/96, DE 23 DE OUTUBRO**

O Fisco invocou o Decreto-Lei n.º 202/96, bem sabendo que o seu artigo 7.º, n.º 2, impede a aplicação retroactiva do novo critério às avaliações de incapacidade apuradas definitivamente ao abrigo da legislação anterior, pois esse novo critério somente se aplicava para o futuro e ainda aos processos de avaliação de incapacidade em curso, o que não era manifestamente o caso do recorrente.

O novo critério de atribuição do grau de deficiência consta da al. e), do n.º 5, do Anexo I, a que se refere o artigo 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 202/96, o qual prescreve o seguinte:

*“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 deve ser correspondente à disfunção residual após a aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução de coeficientes previstos na Tabela”.*

Trata-se de um critério de avaliação da deficiência diametralmente oposto ao que constava da alínea c), do n.º 5, das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro.

Mas porque os dois critérios são diametralmente opostos e radicalmente incompatíveis, o legislador quis salvaguardar as avaliações de incapacidade dos contribuintes decididas ao abrigo da lei anterior. E foi por isso que o n.º 2, do artigo 7.º, veio dispor que o novo diploma (com o novo critério) se aplica aos processos (de avaliação de incapacidade) em curso.

Acontece que o Fisco quer, à viva-força, que o novo critério tenha aplicação retroactiva, de forma a ficarem sem efeito as avaliações de incapacidade feitas ao abrigo da lei anterior, para que os contribuintes sejam constrangidos a fazer um novo exame médico de acordo com o novo critério legal.

Mas o que importa reter é que essa norma jurídica, na interpretação que dela fazem o Fisco e os tribunais fiscais, é inconstitucional por violar o **princípio da confiança insito no princípio do Estado do Direito, previsto no art.º 2.º da Constituição da República**. Assim, é a **interpretação normativa** que dessa norma faz o Fisco e os tribunais fiscais que agora ponho em causa.

O **princípio da segurança jurídica** implica que o Fisco não possa *venire contra factum proprium* e mudar a sua interpretação da lei, passando a aplicar retroactivamente uma interpretação nova e inesperada, assim eliminando benefícios fiscais já reconhecidos ao contribuinte. Foi isso que o Fisco fez com o recorrente, pois na Circular refere-se claramente ter havido uma revogação expressa da interpretação anterior, o que deu origem a um novo critério de atribuição de deficiência. Mas nem a lei podia impor retroactivamente ao impugnante uma interpretação oposta da lei anterior que atribuiu um benefício fiscal. Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 172/00, publicado na 2.ª Série do DR de 25.10.2000.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei vigente ao tempo da avaliação da incapacidade, e o respectivo critério, sejam revogados retroactivamente por uma lei nova que altere o critério e extinga o benefício fiscal legitimamente concedido ao abrigo do critério anterior. A lei nova que imponha critério novo só pode aplicar-se às avaliações de incapacidade futuras, mas tem de deixar incólumes as avaliações passadas.

O **princípio da confiança jurídica** sai violado se uma lei nova, impondo um critério novo de avaliação da incapacidade, priva um contribuinte do **direito adquirido** a ser considerado deficiente para efeitos de IRS, quando esse contribuinte obteve o reconhecimento do direito ao benefício fiscal por acto da autoridade de saúde competente. Por maioria de razão, esse princípio sai violado quando o direito adquirido do contribuinte for um direito fundamental, como é o caso dos direitos dos cidadãos portadores de deficiência, nos termos do artigo 71.º da CRP.

O **princípio da confiança jurídica** proíbe que a lei posterior, por meio de um novo critério de avaliação da incapacidade, venha **revogar um acto administrativo** de reconhecimento do direito a um benefício fiscal praticado pela autoridade de saúde competente, o qual, por ser **constitutivo de um direito**, é irrevogável uma vez decorrido o prazo legal para a revogação dos actos administrativos ilegais.

O **princípio da confiança jurídica** implica que tenha de prevalecer sobre o interesse reditício do Estado o interesse do contribuinte deficiente na manutenção dos benefícios fiscais já atribuídos ou reconhecidos, embora de pressuposto ainda não verificado, pelo que a lei nova, mediante um novo critério, não pode desprezar o interesse e a confiança do deficiente na estabilidade do sistema jurídico e na estabilidade das situações criadas ao abrigo da lei antiga. Sobre o **critério da ponderação de interesses**, pode ver-se Prof CASALTA NABALS, *ob. cit. pág. 421, e acórdão do Tribunal Constitucional n.º 1204/96, publicado na 2.ª série do DR de 22.1.97.*

Por todas estas razões, a interpretação normativa que implícita e tacitamente o Fisco e os tribunais fiscais fizeram do artigo 7.º, n.º 2.º, e da al. e), do n.º 5, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, previsto no artigo 2.º da CRP, pelo que o acto de liquidação adicional impugnado é nulo e a decisão judicial recorrida errada.

Finalmente, a interpretação normativa feita pelo Fisco e pelos tribunais fiscais, mediante a atribuição de **efeitos retroactivos** às referidas normas jurídicas, gera inconstitucionalidade sucessiva ou superveniente das mesmas, nos termos do artigo 103.º, n.º 3, da CRP (revisão constitucional de 1997), assim como já gerava inconstitucionalidade originária por ser uma retroactividade intolerável, que afectou de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundadas do contribuinte (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 410/95, in 2.ª Série do DR de 16.11.95). «Sustentar o contrário significaria admitir que o Estado pudesse restringir materialmente e com eficácia retroactiva (afrontando, desse modo, as legítimas expectativas dos particulares) o benefício fiscal anteriormente conferido» (cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 185/2000, publicado na 2.ª Série do DR de 27.10.2000).

Ora, sendo o artigo 7.º, n.º 2, e a al. e), do n.º 5, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, na aludida **interpretação**

**normativa**, inconstitucionais, deveriam os tribunais fiscais recusar a aplicação dessas normas nessa interpretação, nos termos do artigo 4.º, n.º 5, do ETAF, e declarar nulo o acto de liquidação impugnado.

Em conclusão: o Fisco não tomou em consideração uma decisão da autoridade de saúde competente, que tinha passado a caso decidido ou resolvido, com a força de caso julgado, pelo que o acto de liquidação impugnado, bem como as normas em que se baseou, violam o princípio da confiança, insito no princípio do Estado de Direito (art.º 2.º da CRP). Não compete ao Fisco invalidar os actos administrativos praticados pela autoridade de saúde ou privá-los de eficácia.

*José Joaquim Almeida Lopes.*

### Acórdão de 29 de Outubro de 2003.

#### Assunto:

*Recurso com fundamento em oposição de acórdãos. Recurso para o Pleno da Secção. Processamento do recurso.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos das disposições combinadas dos artºs 284º e 286º do CPPT, o processamento do recurso por oposição de acórdãos tem lugar no tribunal a quo, incluindo a apreciação da existência, ou não, de oposição, competindo ao tribunal ad quem o julgamento final do recurso.*
- 2 — *As referidas normas, embora revogatórias do disposto nas alíneas b) do artº 22º e c) dos artºs 24º e 30º do ETAF, não padecem de inconstitucionalidade orgânica, por atinentes a matéria processual, da competência do Governo, ainda que interferindo, mas apenas indirectamente, com a competência respectiva.*

Recurso n.º 1234/03. Recorrente: GIST BROCADES, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.mo Juiz Cons.º. Brandão de Pinho.

Acordam, em conferência, no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA:

GIST BROCADES, SA., interpôs recurso, por oposição de Acórdãos, para este Pleno, do aresto do TCA, a fls 133 e segts que lhe denegou o direito aos juros indemnizatórios peticionados.

Admitido o recurso pelo relator do processo, a recorrente alegou no sentido da verificação da aludida oposição - fls 142 e segts -.

Posto o que, aquele ordenou a subida dos autos a este Pleno pois que caberia ao relator "a quem aí for distribuído o processo, proferir o despacho a que se refere o n.º 5 do mesmo artigo (284 do CPPT), isto de acordo com o disposto no art. 30 c) do ETAF".

Tal entendimento vem alicerçado, em síntese, em que, revogados os artºs 763 e segts do CPCivil, aliás expressamente pelos artºs 3 e 17 do Dec-Lei 392-A/95, de 12-12, eles continuaram contudo a vigiar no contencioso administrativo e tributário até que, neste, o

CPPT veio dispor sobre a matéria - artº 284º e segts -, continuando, todavia, em vigor o dito artº 30 alo c), conferindo ao Pleno do STA "a competência para o seguimento dos recursos por oposição de acórdãos, por tal devendo "entender-se toda a tramitação subsequente à apresentação das alegações tendentes a demonstrar a existência de oposição de acórdãos constantes dos artºs 765º n.º 5 a 768º do CPCivil, situação que se manteve com as alterações introduzidas pelo Dec-Lei 229/96, de 29-11.

Assim - continua o mesmo Exmº Relator - "parece que o legislador quis manter uma certa semelhança com o regime anterior vigente em matéria de tramitação de recursos para uniformização da jurisprudência"; "aliás, o CPPT é um diploma de natureza adjectiva, pelo que não cabe a este diploma atribuir ao relator, no TCA ou no STA, competência para conhecer de matéria que cabe única e exclusivamente ao relator ao qual, no Pleno, for distribuído o respectivo processo", não podendo, pois considerar-se, que o CPPT revogou o artº 30º do Dec-Lei 129/84, de 27-04, já que a intenção do legislador do Código foi apenas o de regular a tramitação do recurso para o Pleno e não o de alterar a competência constante das leis de organização dos tribunais administrativos e fiscais", o mesmo devendo dizer-se, mutatis mutandis, em relação ao artº 284º n.º 5 do CPPT "já que tal preceito é de natureza meramente adjectiva, não consagrando qualquer norma de competência nesta matéria".

Contra tal entendimento, emitiu parecer o Exmº Magistrado do MP, já que ele "ignora ostensivamente disposição legal imperativa da tramitação do recurso que confere ao relator do processo no TCA, o poder-dever de se pronunciar sobre a oposição/inoposição de acórdãos (artº 285º n.º 5 do CPPT)" e a "correlação sistemática das normas constantes dos artºs 284º n.º 5 e 286º n.º 1" do mesmo diploma legal, pelo que "o processo deverá ser devolvido ao TCA para proferimento pelo relator, de despacho sobre a oposição de acórdãos".

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

A questão dos autos é a do processamento dos recursos por oposição de acórdãos.

Nos termos das disposições combinadas do artº 284º e 286º do CPPT, o recurso é interposto e alegado no tribunal ou formação *a quo*, aí sendo julgado deserto pelo relator, logo na falta de alegação tendente a demonstrar a referida oposição.

Caso o mesmo relator entenda não haver oposição, o recurso considera-se findo, devendo as partes alegar *de meritis*, se o recurso dever prosseguir.

E preparado completamente o recurso, o processo sobe ao tribunal superior mediante simples despacho do relator artº 246º.

Assim, as referências feitas no artº 284º ao "relator" - n.º 2 e 5 - referem-se ao relator do processo, no tribunal recorrido; caso contrário, resultaria incompreensível aquele artº 246º, dispondo dever o relator ordenar a subida dos autos, mediante simples despacho.

O processo só sobe ao tribunal (ou formação) *ad quem*, uma vez e só quando completamente pronto para julgamento final que aquele efectuará.

Assim, a decisão sobre se se verifica, ou não, a alegada oposição de acórdãos compete ao relator do processo, no tribunal recorrido, sem que contudo vincule o tribunal superior como pressuposto que é, da admissibilidade do recurso que, como se disse, se considera findo, caso não haja oposição artº 284º n.º 5- cfr artºs 288º n.º 2 do CPPT e 687º n.º 4 do CPCivil.

Como escreve Jorge de Sousa, CPPT, Anotado, 3ª edição, pág. 1280, "a decisão do relator ou o acórdão que, na sequência de reclamação, reconheça a existência de oposição, não impede que, no julgamento do conflito de jurisprudência, se decida em sentido contrário" e pág. 1282, nota 21, "nos recursos por oposição de acórdãos", o tribunal pode reapreciar as questões da admissibilidade do recurso e da existência da oposição de acórdãos, abstendo-se de conhecer do mérito do recurso se decidir alguma dessas questões em sentido negativo".

Cfr. ainda Alberto dos Reis, CPC anotado, vol. VI pág. 311.

Pelo que, remetido o processo ao tribunal superior, este decidirá da oposição e *de meritis*, se a tal nada obstar.

Tal modo de processamento veio preencher a lacuna resultante da revogação dos arts. 763º e seg.ts do C.P.Civil, que, não obstante, se continuaram a entender vigorar, no contencioso tributário., antes da vigência do CPPT.

Mas, assim sendo, deve concluir-se pela revogação das alíneas b) do artº 22º e c) dos artºs 24º e 30º do ETAF, atinentes ao processamento ou "seguimento" dos recursos com fundamento em oposição de julgados.

Tais disposições legais referem-se à competência do Plenário e do Pleno do STA, para o efeito.

Não obstante, não padecem de inconstitucionalidade orgânica aqueles artºs 245º e 246º.

É que, como é entendimento do Tribunal Constitucional, importa distinguir entre as intervenções legislativas directamente votadas à definição da competência e as que, inscrevendo-se no domínio da regulamentação processual, todavia acabam por interferir apenas indirecta, acessória e necessariamente com aquela competência; as primeiras são normas de competência e as segundas, puras normas de processo.

"A Constituição distingue com nitidez entre a matéria da competência e a matéria do processo; qualquer que seja o nível ou grau de definição da competência dos tribunais, reservado à Assembleia da República seguramente que nele não entram as modificações da competência judiciária a que deva atribuir-se simples carácter processual".

Cfr. os Acd.s do TC nº 400/87 in D. Rep., 2ª série de 21/Dez/87 e nº 329/89, ibidem, de 22/Jun/89.

Por outro lado, tem o mesmo tribunal entendido não haver invasão da reserva de competência da Assembleia da República quando se não altera a prévia distribuição de competência entre as várias ordens de tribunais (tributários e judiciais).

"A necessidade de autorização legislativa apenas é exigível se ocorrer modificação das regras de competência judiciária material, com natural reflexo na distribuição das matérias pelas diversas espécies de tribunais" - cfr. Acd. nº 114/00 in Acd do TC, pág. 415.

Cfr. ainda abundante jurisprudência sobre o ponto no Ac. do mesmo tribunal, de 28/Nov/00, in D. Rep., 2ª, de 5/Jan/01.

Assim, deverá o relator no tribunal *a quo* averiguar, concreta e especificamente que não apenas de modo genérico, ou através de meras fórmulas "passe partout", da existência dos respectivos pressupostos exigidos no artº 30º do ETAF a saber: que se trate "do mesmo fundamento de direito", que não tenha havido "alteração substancial na regulamentação jurídica", se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos.

O que naturalmente supõe a identidade de situações de facto, já que, sem ela, não tem sentido a discussão dos referidos requisitos; por isso, ela não foi ali, referida de modo expresso.

Para que exista oposição é, pois, necessária tanto uma identidade jurídica como factual, que, por natureza, se aferem pela análise do objecto das decisões em confronto.

Cfr., aliás, por todos o Ac. deste STA de 19-03-03 Rec. 970/02.

Por outro lado, revogado que se mostra, nos preditos termos, o artº 763º nº 4 do CPCivil, haverá que averiguar do trânsito em julgado do acórdão fundamento, como requisito de admissibilidade do recurso com fundamento em oposição de acórdãos, no domínio do contencioso tributário, exigência aliás decorrente da própria finalidade primacial de tal tipo de recurso: a de assegurar igualdade de tratamento de situações iguais.

Ainda, indicados, como no caso, vários acórdãos fundamento sobre a mesma questão de direito, deverá o recorrente ser notificado para optar por um deles, tendo a falta de indicação como consequência a rejeição do recurso pois que, então, não se verifica outro dos pressupostos da sua admissibilidade: a indicação, sobre a mesma questão, de um só acórdão em oposição com o recorrido.

Em suma: o mesmo relator terá de apreciar todas as questões atinentes quer à própria admissibilidade do recurso quer à efectiva existência de oposição de acórdãos, podendo julgar o recurso deserto, findo ou sem efeito - conforme os casos -, ou ordenando o seu prosseguimento, nos precisos termos do artº 284º do CPPT.

E só depois, poderá ordenar a subida do processo ao tribunal superior artº 286º.

Cfr., aliás, o recente Ac. deste STA, de 19-02-03 Rec. 26.769.

Termos em que se acorda ordenar a devolução do processo ao TCA para proferimento, pelo relator, de despacho sobre a oposição de acórdãos e, se disso for caso, demais tramitação subsequente — artº 285º nº 3, 2ª parte, do CPPT.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Outubro de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Lúcio Barbosa* — *Almeida Lopes* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 29 de Outubro de 2003.

### Assunto:

*IRS de 1995. DL 202/96, de 23-10.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O Decreto-Lei 202/96, de 23-10, que adaptou a anterior TNI e estabeleceu, em anexo, as instruções Gerais, integrando princípios a serem seguidos na utilização daquela passou a dar relevância à disjunção residual, pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disjunção residual,*

*após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - n.º 5 al. e) das ditas Instruções, não é aplicável à liquidação de IRS, referente ao ano de 1995.*

Recurso n.º 1475/02. Recorrente: José Manuel Maia Moreira Costa.  
Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

Acordam, em conferência, no Pleno da 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - José Manuel M. M. da Costa, inconformado com o acórdão do TCA de fls. 79 e seguintes, que concedeu provimento ao recurso, revogou a sentença recorrida e julgou improcedente a impugnação da liquidação de IRS de 1995, recorre para o Pleno por oposição com o acórdão da Secção do STA de 12-12-2001, Rec. 26.572 que juntou a fls. 91 e seguintes.

Referiu, ainda, estar o acórdão recorrido em oposição com o Ac. que, igualmente, identifica a fls. 89, do TCA, relativamente ao qual não juntou cópia.

A decisão de fls. 123 entendeu que se verifica a oposição invocada pelo recorrente, pelo que ordenou a notificação do mesmo para alegar, nos termos do art.º 282.º 3 do CPPT.

Já anteriormente havia o recorrente apresentado alegações (cfr. fls. 102 e seguintes) concluindo pela ocorrência de oposição entre o acórdão recorrido e fundamento constante de fls. 91 e seguintes e sustentando, em síntese, que:

O cerne da questão prende-se com a aplicação do Decreto-Lei n.º 202/96, e bem assim, do elenco de poderes da administração fiscal ante a redacção conferida à legislação em causa.

Em ambos os arestos, o fundamento legal ao abrigo do qual a situação foi enquadrada é a mesma, ou seja, o Decreto-Lei n.º 202/96, e a forma pela qual determina se proceda à avaliação das incapacidades.

Igualmente, em ambas as decisões está subjacente a valoração de um atestado médico à luz do Decreto-Lei n.º 202/96, sendo contudo diferentes as conclusões deste retiradas entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento.

No Acórdão fundamento decidiu-se que o atestado médico emitido ao abrigo da TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade; E que os efeitos desta avaliação de incapacidade se impõe à administração fiscal.

No acórdão recorrido, decidiu-se precisamente que a avaliação constitui mera prova instrumental, e como tal, não se impunha como resolução ou caso decidido à administração.

No Acórdão fundamento, decidiu-se que o n.º 2 do Art.º 7 do Dec. Lei n.º 202/96 apenas se aplica aos processos de verificação de incapacidade em curso, e não aos processos de liquidação de imposto.

No Acórdão recorrido, decidiu-se que ao abrigo de tal disposição, era lícito solicitar no atestado, de acordo com as novas Instruções de avaliação de incapacidade;

Verificam-se assim os requisitos materiais e de forma atinentes à oposição de julgados.

1.2 - Foi prestada informação sobre o trânsito do acórdão fundamento.

1.3 - Apresentou o recorrente alegações nas quais formulou as seguintes conclusões:

A - 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;

B - Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos;

C - A administração fiscal não pode definir o critério de determinação de incapacidade fiscalmente relevante;

D - Até à entrada em vigor do Dec. Lei n.º 202/96 de 23.10, o critério legal de aferição da incapacidade, o seu processo, a autoridade competente para o comprovar e os requisitos do atestado médico eram os que estavam estabelecidos na T.N.I. aprovada pelo Dec. Lei n.º 3412/93 de 30.09;

E - Os efeitos Jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica de incapacidade impõem-se à administração fiscal por força do princípio da unicidade da administração directa do Estado, por ser a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva;

F - Só em relação aos particulares se pode falar da possibilidade de formação do caso decidido por falta de atempada impugnação administrativa e contenciosa do acto de avaliação da incapacidade;

G - Esse acto resulta de uma delegação por parte do legislador numa administração material de competências dispositivas (de verificação e comprovação) de uma outra administração material, ambas integrantes da administração directa da mesma pessoa colectiva - Estado;

H - O atestado médico emitido a coberto da T.N.I. é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora de incapacidade;

I - Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o n.º 2 do Art.º 7.º do Decreto-Lei n.º 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto;

1.4 - O EMMP entende que o recurso merece provimento (cfr. fls. 137 e 122) nos termos da jurisprudência maioritária da Secção.

«2 - O acórdão recorrido de fls. 79 a 82 partiu da matéria factual estabelecida pelo TT de 1.ª Instância, que aqui se dá por reproduzida.

3.1 - Entendeu-se que ocorre oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento (fls. 123).

Reafirma-se a existência da identidade da questão de direito e da situação de facto pois que o acórdão recorrido apreciou o acto tributário da liquidação do IRS do ano de 1995 e o fundamento o do mesmo ano de 1995 tendo os recorrentes invocada a qualidade de deficientes com uma incapacidade superior a 60%, comprovada em ambos os casos por atestado médico emitido em data anterior ao ano de 1996.

Tais atestados foram, em qualquer das situações, seguidos de instruções internas dos serviços de saúde e do Fisco, a comunicar novos critérios de avaliação de incapacidade bem como do Decreto-Lei n.º 202/96 e seguidas de igual exigência de apresentação nos serviços fiscais de novo atestado médico com o mesmo fundamento de revogação dos critérios de avaliação que precederam aquelas instruções.



Igualmente foi efectuada liquidação oficiosa com base na não apresentação de novo atestado médico, ao abrigo dos aludidos novos critérios de avaliação de incapacidade.

Os acórdãos recorrido e fundamento adoptaram soluções opostas em cada um dos casos, face a idêntica questão jurídica, aos mesmos pressupostos factuais e no domínio do mesmo regime jurídico pois que aquele levou à improcedência da impugnação da liquidação de IRS de 1995 enquanto que este levou procedência da impugnação da liquidação de IRS do mesmo ano de 1995.

Existindo identidade da questão de direito e de facto reafirma-se que têm, por isso, as decisões proferidas nos ditos acórdãos sentidos divergentes pelo que existe a referida oposição.

3.2 - Sobre a questão em apreciação nos presentes autos pronunciou-se já este Tribunal quer pela Secção quer pelo Pleno.

Passaremos, por isso, a sintetizar a argumentação que nos parece mais relevante e nomeadamente a constante, entre outros, do Ac. da secção de 12-01-2000, Rec. 24.439, que, de perto, passaremos a acompanhar.

A questão em apreciação no presente recurso prende-se com a determinação do regime legal aplicável, em sede de IRS, aos sujeitos passivos portadores de deficiência permanente que implique uma incapacidade igual ou superior 60% e que seja devidamente comprovada pela entidade competente, referentemente ao imposto de 1995.

A Lei 9/89, de 02-05, que fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definiu os seus objectivos e estabeleceu os conceitos de «pessoa com deficiência» e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, ainda, dever o sistema fiscal «consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade» conforme resulta do seu art.º 25.º

O Decreto-Lei 341/93, de 30-09, que aprovou a TNI, reportando-se à avaliação dos danos em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais passou a ser utilizada para outros fins e nomeadamente para a determinação de certos benefícios fiscais.

O Decreto-Lei 202/96, de 23-10, que estabeleceu o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio criar normas específicas para tal avaliação. O seu preâmbulo dá conta da necessidade de explicitar a competência para avaliação daquelas incapacidades bem como de criar normas de adaptação da anterior TNI, enquanto não fosse criada uma nova e específica. Acrescentava, ainda, que se tornava necessário proceder a actualização dos procedimentos adoptados no âmbito da avaliação das indicadas incapacidades.

Nas «Instruções Gerais», publicadas em anexo a este diploma legal, consagram-se os princípios que devem ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis. Por força destas só releva, agora, a «disfunção residual», devendo, na determinação final da incapacidade, sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros), o coeficiente de incapacidade arbitrado corresponder à disfunção residual, após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela (cfr. n.º 5, e).

Esta exigência não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo Dec-Lei 341/93.

Com efeito as suas Instruções Gerais dispunham [cfr. n.º 5 al. c)] que, quando a respectiva função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15%.

Foi no âmbito destas disposições normativas que foi emitido o atestado a que se referem os presentes autos e daí que a exigência feita pela Administração Fiscal de um novo atestado, nos termos do Dec-Lei 202/96, não tenha cobertura legal, já que estamos perante o IRS referente ao ano de 1995.

Este diploma legal, que entrou em vigor em 30-11-1996, estabelece, no art.º 7.º n.ºs 1 e 2, que se aplica «com as devidas adaptações, aos processos em curso».

Como o mesmo diploma estabeleceu o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência apenas se tornou aplicável aos processos de avaliação da incapacidade, cujo acto conclusivo era a emissão do atestado, ou o reconhecimento da incapacidade ou deficiência.

Não era, por isso, aplicável aos demais processos consequentes àquele processo de avaliação de incapacidade.

A avaliação das ditas incapacidades sendo da competência da ARS não pode a Administração Fiscal questioná-las dado o princípio da unidade da Administração Pública.

Do exposto resulta que procedem as conclusões do presente recurso.

Como no acórdão citado se referiu, a decretada anulação terá por medida a consideração da apontada deficiência ou incapacidade.

4 - Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso, em revogar o acórdão recorrido e manter a sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância.

Sem custas neste STA.

Lisboa, 29 de Outubro de 2003. — *António José Pimpão* (relator) — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Vitor Manuel Marques Meira* — *João Plácido da Fonseca Limão* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira*.

### Acórdão de 29 de Outubro de 2003.

Recurso n.º 20 667/96. Recorrentes: Chantal Johanna Feron e Pablo Alejandro Feron. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exm.º Cons.º Fonseca Limão.

Chantal Johanna Feron e Pablo Alejandro Feron arguíram a nulidade do acórdão de fls. 285 e seguintes, alegando, em síntese, que se absteve «de conhecer, apurar e concluir se foi, ou não, junto tal extracto de conta corrente, antes da liquidação e, consequentemente, haver documento bastante legalmente exigido para a prova da dívida passiva em causa ... ».

A F.P. não respondeu.

O Exm.º Magistrado do M.ºP.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que o alegado, «a configurar algum vício, é erro de julgamento e não nulidade do acórdão por omissão de pronúncia», sendo de indeferir o requerido.

Com a dispensa de vistos, dada a simplicidade da questão e o facto de os autos penderem neste S.T.A. há mais de sete anos e meio, vieram os autos à conferência.

Cumprido decidir.

Muito embora não tenha sido indicada a norma que prevê a alegada nulidade, crê-se, face ao alegado, que os requerentes tiveram presente o disposto na 1.ª parte da alínea d) do artigo 668.º n.º 1 do C.P.Civil que assim reza:

“É nula a sentença quando o juiz deixa de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar”.

Na circunstância e por força do artigo 284.º do C.P.P.T., a questão a resolver era a de saber se ocorria ou não a alegada oposição de julgados, o que aconteceu, tendo sido decidido não ocorrer antinomia entre o acórdão recorrido e os indicados como fundamento, julgando-se findo o recurso.

Assim, porque a referida questão foi decidida, forçoso é concluir que não foi cometida a apontada nulidade.

Termos em que se acorda em indeferir o requerido.

Custas do incidente pelos requerentes, com taxa de justiça que se fixa em 75 ( setenta e cinco ) Euros.

Lisboa, 29 de Outubro de 2003. — *Fonseca Limão* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *António Pimpão* — *Baeta Queiroz* — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho* — *Mendes Pimentel* — *Lúcio Barbosa* — *Almeida Lopes* — *Vitor Meira*

### Acórdão de 26 de Novembro de 2003.

#### Assunto:

*Recurso com fundamento em oposição de acórdãos - Recurso para o Pleno da Secção -Processamento do recurso.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos das disposições combinadas dos art.ºs 284.º e 286.º do CPPT, o processamento do recurso por oposição de acórdãos tem lugar no tribunal a quo, incluindo a apreciação da existência, ou não, de oposição, competindo ao tribunal ad quem o julgamento final do recurso.*
- 2 — *As referidas normas, embora revogatórias dos dispostos nas alíneas b) do artigo 22.º e c) dos art.ºs 24.º e 30.º do ETAF, não padecem de inconstitucionalidade orgânica, por atinentes a matéria processual, da competência do Governo, ainda que interferindo, mas apenas indirectamente, com a competência respectiva.*

Recurso n.º 1559/03. Recorrente: António Rosa Filipe; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exm.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

ANTÓNIO ROSA FILIPE, com os demais sinais dos autos, interpôs recurso, por oposição de acórdãos, para este Pleno, do aresto do TCA, a fls. 161 e segts., que negou provimento ao recurso que o mesmo interpusera da sentença, mantendo a liquidação impugnada.

Admitido o recurso pelo relator do processo, a recorrente alegou no sentido da verificação da aludida oposição - fls 192 e segts.

Posto o que aquele ordenou a subida dos autos a este Pleno, a cujo relator cumpria proferir o despacho a que se refere o artigo 284 n.º 5 do CPPT, “pelas razões já referidas noutros processos idênticos” (sic).

O Exm.º Magistrado do MP emitiu parecer no sentido de que “em conferência, se mande devolver os autos à instância para que o respectivo relator proferida o despacho” referido, atenta “a jurisprudência reiterada deste STA”, que cita.

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

A questão dos autos é a do processamento dos recursos por oposição de acórdãos.

Nos termos das disposições combinadas do artigo 284.º e 286.º do CPPT, o recurso é interposto e alegado no tribunal ou formação *a quo*, aí sendo julgado deserto pelo relator, logo na falta de alegação tendente a demonstrar a referida oposição.

Caso o mesmo relator entenda não haver oposição, o recurso considera-se findo, devendo as partes alegar *de meritis*, se o recurso dever prosseguir.

E preparado completamente o recurso, o processo sobe ao tribunal superior mediante simples despacho do relator - artigo 246.º.

Assim, as referências feitas no artigo 284.º ao “relator” - n.º 2 e 5 - referem-se ao relator do processo, no tribunal recorrido; caso contrário, resultaria incompreensível aquele artigo 246.º, dispondo dever o relator ordenar a subida dos autos, mediante simples despacho.

O processo só sobe ao tribunal (ou formação) *ad quem*, uma vez e só quando completamente pronto para julgamento final que aquele efectuará.

Assim, a decisão sobre se se verifica, ou não, a alegada oposição de acórdãos compete ao relator do processo, no tribunal recorrido, sem que contudo vincule o tribunal superior como pressuposto que é, da admissibilidade do recurso que, como se disse, se considera findo, caso não haja oposição - artigo 284.º n.º 5 - cfr art.ºs 288.º n.º 2 do CPPT e 687.º n.º 4 do CPCivil.

Como escreve Jorge de Sousa, CPPT, Anotado, 3.ª edição pág. 1280, “a decisão do relator ou o acórdão que, na sequência de reclamação, reconheça a existência de oposição, não impede que, no julgamento do conflito de jurisprudência, se decida em sentido contrário” e - pág 1282, nota 21, “nos recursos por oposição de acórdãos”, o tribunal pode reapreciar as questões da admissibilidade do recurso e da existência da oposição de acórdãos, abstendo-se de conhecer do mérito do recurso se decidir alguma dessas questões em sentido negativo”.

Cfr, ainda Alberto dos Reis, CPC anotado, vol VI pág. 311.

Pelo que, remetido o processo ao tribunal superior, este decidirá da oposição e *de meritis*, se a tal nada obstar.

Tal modo de processamento veio preencher a lacuna resultante da revogação dos art.ºs 763.º e segs. do C.P.Civil, que, não obstante, se continuaram a entender vigorar, no contencioso tributário, antes da vigência do CPPT.

Mas, assim sendo, deve concluir-se pela revogação das alíneas b) do artigo 22.º e c) dos art.ºs 24.º e 30.º do ETAF, atinentes ao processamento ou “seguimento” dos recursos com fundamento em oposição de julgados.

Tais disposições legais referem-se à competência do Plenário e do Pleno do STA, para o efeito.

Não obstante, não padecem de inconstitucionalidade orgânica aqueles art.ºs 245.º e 246.º

É que, como é entendimento do Tribunal Constitucional, importa distinguir entre as intervenções legislativas directamente votadas à definição da competência e as que, inscrevendo-se no domínio da regulamentação processual, todavia acabam por interferir apenas indirecta, acessória e necessariamente com aquela competência; as primeiras são normas de competência e as segundas, puras normas de processo.

“A Constituição distingue com nitidez entre a matéria da competência e a matéria do processo; qualquer que seja o nível ou grau de definição da competência dos tribunais, reservado à Assembleia da República, seguramente que nele não entram as modificações da competência judiciária a que deva atribuir-se simples carácter processual”.

Cfr. os Acds do TC n.º 400187 in D. Rep., 2.ª série de 21/Dez/87 e n.º 329189, ibidem, de 22/Jun/89.

Por outro lado, tem o mesmo tribunal entendido não haver invasão da reserva de competência da Assembleia da República quando se não altera a prévia distribuição de competência entre as várias ordens de tribunais (tributários e judiciais).

“A necessidade de autorização legislativa apenas é exigível se ocorrer modificação das regras de competência judiciária material, com natural reflexo na distribuição das matérias pelas diversas espécies de tribunais” - cfr. Acd. n.º 114/00 in Acórdão TC, pág. 415.

Cfr. ainda abundante jurisprudência sobre o ponto no Ac. do mesmo tribunal, de 287Nov/00, in D. Rep., 21, de 5/Jan/01.

Assim, deverá o relator no tribunal *a quo* averiguar, concreta e especificamente que não apenas de modo genérico, ou através de meras fórmulas “passe partout”, da existência dos respectivos pressupostos exigidos no artigo 30.º do ETAF a saber: que se trate “do mesmo fundamento de direito”, que não tenha havido “alteração substancial na regulamentação jurídica”, se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos.

O que naturalmente supõe a identidade de situações de facto, já que, sem ela, não tem sentido a discussão dos referidos requisitos; por isso, ela não foi ali referida de modo expresso.

Para que exista oposição é, pois, necessária tanto uma identidade jurídica como factual, que, por natureza, se aferem pela análise do objecto das decisões em confronto.

Cfr., aliás, por todos o Ac. deste STA de 19-03-03 Rec. 970/02.

Por outro lado, revogado que se mostra, nos preditos termos, o artigo 763.º n.º 4 do CPCivil, haverá que averiguar do trânsito em

julgado do acórdão fundamento, como requisito de admissibilidade do recurso com fundamento em oposição de acórdãos, no domínio do contencioso tributário, exigência aliás decorrente da própria finalidade primacial de tal tipo de recurso: a de assegurar igualdade de tratamento de situações iguais.

Em suma: o mesmo relator terá de apreciar todas as questões atinentes quer à própria admissibilidade do recurso quer à efectiva existência de oposição de acórdãos, podendo julgar o recurso deserto, findo ou sem efeito - conforme os casos -, ou ordenando o seu prosseguimento, nos precisos termos do artigo 284.º do CPPT.

E só depois poderá ordenar a subida do processo ao tribunal superior - artigo 286.º.

Cfr., aliás, os recentes Acds. deste STA, de 19-02-03 Rec. 26.769. e de 29-10-03 Rec. 1234/03.

Termos em que se acorda ordenar a devolução do processo ao TCA para proferimento, pelo relator, de despacho sobre a oposição de acórdãos e, se disso for caso, demais tramitação subsequente - artigo 285.º n.º 3, 2.ª parte, do CPPT.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Novembro de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Lúcio Barbosa* — *Almeida Lopes* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 26 de Novembro de 2003.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional por oposição de acórdãos. Inexistência de oposição.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Não há oposição entre dois acórdãos que, no ponto comum que apreciaram, contêm decisões não divergentes, mas, antes, coincidentes.*

Recurso n.º 1800/02; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Alípio Manuel Brito Sousa; Relator: Ex<sup>mo</sup> Cons.º Dr. Baeta Queiroz.

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo do acórdão da mesma Secção de 15 de Janeiro de 2003 que, na oposição à execução fiscal deduzida por **ALÍPIO MANUEL BRITO DE SOUSA**, residente em Braga, julgou prescrita a dívida exequenda e, consequentemente, extinta a execução que contra ele revertera, enquanto gerente da sociedade inicialmente executada.

Fá-lo com fundamento em oposição entre o acórdão recorrido e o de 10 de Abril de 1991, proferido pelo Pleno da mesma Secção, no recurso n.º 10599.

Formula as seguintes conclusões:

«a) O efeito interruptivo da instância liga-se à interposição objectiva da instância executiva.

b) Os gerentes responsáveis têm um dever legal de cumprir as obrigações tributárias materiais das sociedades de que são gerentes.

c) Da imputabilidade legal de conhecimento decorre que o efeito interruptivo da instância se coaduna com o respeito do princípio da confiança e segurança jurídica devida ao executado.

d) A citação do executado interrompe a instância quanto ao executado e responsáveis subsidiários.

Termos em que (...) deverá o presente recurso ser considerado procedente, revogando-se o douto Acórdão recorrido, por não ter feito a interpretação mais correcta dos artigos 27º do CPCI - 1 e 34º, 2 e 3 do CPT, acolhendo-se a interpretação consagrada no douto Acórdão de 10 de Abril de 1991, recurso nº 10.599, julgando-se improcedente a oposição à execução».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. Foi proferido despacho, pelo relator do processo junto da Secção, julgando verificada a alegada oposição.

1.4. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento.

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

2. O acórdão recorrido assentou na factualidade seguinte:

Factos provados:

«1.

A execução em questão foi instaurada contra a Crelim e revertida contra o oponente, seu sócio-gerente, por àquela não terem sido encontrados bens susceptíveis de penhora.

2.

Em 1986 a executada tinha coisas suas armazenadas em instalações da Mepov, Lda.

3.

A execução foi instaurada em 24/3/87, datando de 8/1/96 e 20/1/96, respectivamente, o termo seguinte e a citação do oponente, como revertido, nessa execução.

4.

Até 21/4/93 a Crelim teve registada, a seu favor, a propriedade do veículo acima referido.

Factos não provados:

a)

Que a Crelim tinha, em 6/12/96, diversos bens no valor de 8.700.000\$00 e um automóvel Fiat 127, de matrícula OO-27-11».

3.1. Escreveu-se no sumário do acórdão recorrido:

«I - As contribuições à Segurança Social prescreviam no prazo de 10 anos.

II- Não tem aplicação às dívidas fiscais o disposto nos art.ºs. 323º, 1, e 327º, 1, do CC».

E, no seu texto, pode ler-se a seguinte passagem:

«Está em causa tão-só determinar se a dívida exequenda está ou não prescrita.»

Como bem refere o recorrente, e se colhe das certidões de fls. 12 e 13, as quantias exequendas reportam-se a dívidas de Março de 1984 a Dezembro de 1985.

Trata-se de dívidas à Segurança Social.

Ao tempo estava em vigor o “Regime Jurídico das Contribuições para a Previdência” (Dec.-Lei n.º 103/80, de 9/5), cujo art. 14º dispunha o seguinte:

«As contribuições e respectivos juros de mora prescrevem no prazo de 10 anos».

Pois bem, tendo em conta o dispositivo legal citado, o disposto no art. 27º e § 1º do CPC, e no art. 34º, 2 e 3 do CPT, e considerando a matéria de facto atrás fixada, é de concluir inequivocamente que a dívida exequenda está prescrita.

O Mm. Juiz *a quo* entendeu não ter ocorrido a prescrição, atendendo a que a citação do executado (ocorrida antes da prescrição), interrompeu esta, face ao exposto nos art.ºs. 323º, 1, e 327º, 1, do C. Civil. Não tem razão.

Como bem refere o recorrente, estes normativos não têm aplicação em direito fiscal, estando aliás em oposição com os normativos fiscais atrás citados, como se pode ver do seu cotejo com o disposto no art. 326º, 1, do C. Civil».

O sumário do acórdão fundamento é, por seu turno, deste teor:

«Ao efeito interruptivo da prescrição das dívidas de impostos derivado da interposição da execução fiscal é indiferente a modificação da instância determinada pela reversão contra os gerentes da executada, pelo que também quanto a estes o mesmo opera».

No texto deste acórdão fundamento lê-se que «(...) o título executivo administrativo que baseia a execução fiscal (...), uma vez levado ao processamento da execução, interrompe a prescrição da contribuição em dívida, de acordo com o § 1º do artigo 27º, tanto contra a pessoa que no respectivo título figure como originário devedor, como contra o seu sucessor ou responsáveis pelo pagamento da dívida exequenda por efeito do artigo 16º ou da sua extensão (relativa às contribuições do regime legal de previdência) prevista no artigo 4º do Decreto-Lei nº 512/76, de 3 de Julho (...)».

E ainda: «O regime fiscal afasta-se do civil (...)».

3.2. No acórdão recorrido, o tribunal tributário de 1.ª instância que apreciara a oposição à execução fiscal em 1º grau não reconhecera verificada a prescrição da dívida exequenda, por considerar que a citação do revertido interrompera o respectivo prazo. Foi essa injunção que o acórdão infirmou, afirmando, pelo contrário, que só a citação do inicial executado era dotada de efeito interruptivo, pois não são aplicáveis à situação os artigos 323º nº 1 e 327º nº 1 do Código Civil.

Ora, o acórdão fundamento, que, aliás, se integra em numerosa jurisprudência deste Tribunal (vejam-se, entre outros, os de 23 de Maio de 1990, 25 de Outubro de 1995, 8 de Novembro de 1995, 2 de Julho de 1997, 13 de Janeiro de 1999, 2 de Junho de 1999, 9 de Junho de 1999, e 14 de Novembro de 2001, nos recursos nºs. 10599, 19288, 19231, 21399, 16189, 23439, 23753, 25341, respectivamente), nada decidiu em oposição com o acórdão recorrido.

Afirma-se, no acórdão fundamento, que a instauração da execução contra a devedora principal opera a interrupção da prescrição relativamente ao revertido - ao contrário do que no recurso apreciado pretendia a recorrente -, sendo indiferente a alteração subjectiva da instância resultante da reversão. E invoca-se, como razão para que assim seja, a inexistência de meio para o credor fiscal interromper a prescrição quanto ao devedor subsidiário antes da verificação dos pressupostos da reversão, não havendo justificação para aplicação

do artigo 636º n.º 1 do Código Civil. Por último, tal como acontece no acórdão recorrido, declara-se a inaplicabilidade do artigo 323º do mesmo diploma, escrevendo-se que «o regime fiscal afasta-se do civil».

O acórdão fundamento nada disse sobre os efeitos da citação do revertido sobre a prescrição, e o que afirmou sobre a aplicabilidade do artigo 323º do Código Civil, ponto comum a ambos os arestos, é convergente com o acórdão recorrido, e não divergente.

Em súmula, não há, nos dois acórdãos em confronto, «assertivos decisórios expressos antagónicos sobre a mesma questão de direito», na expressão do acórdão de 28 de Junho de 2000, no recurso n.º 22754, deste Pleno.

Razão por que o recurso não pode prosseguir.

4. Termos em que acordam, em Pleno, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, por não haver oposição, dar por findo o recurso.

Sem custas, face à isenção de que goza a recorrente.

Lisboa, 26 de Novembro de 2003. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Mendes Pimentel* — *Lúcio Barbosa* (revendo posição) — *Almeida Lopes* — *Fonseca Limão* — *Vitor Meira* — *Alfredo Madureira* — *António Pimpão* — *Pimenta do Vale*.



**DIÁRIO DA REPÚBLICA**

APÊNDICE

**SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO**

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

**PREÇO DESTE NÚMERO € 14,40 (IVA INCLUÍDO 5%)**

*Depósito legal n.º 25 495/89*

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.